



W
28
(8924)

Documento de Trabajo

8 9 2 4

LOS OBSTACULOS FISCALES EN EL PROCESO
DE CREACION DEL MERCADO COMUN EUROPEO:
EL PROCESO ARMONIZADOR DEL IMPUESTO
SOBRE EL VALOR AÑADIDO Y DE LOS IMPUESTOS
SOBRE CONSUMOS ESPECIFICOS

Valentín Edo Hernández

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y EMPRESARIALES.- UNIVERSIDAD COMPLUTENSE
Campus de Somosaguas. 28023 - MADRID

•
•

Los obstáculos fiscales en el proceso de creación
del Mercado Común Europeo: el proceso armonizador
del Impuesto sobre el Valor Añadido y de los Im-
puestos sobre Consumos Específicos.

RESUMEN

La creación del Mercado Común Europeo exige varios requisitos entre ellos, la libertad de circulación de mercancías entre los países comunitarios. Esto exige, a su vez, la supresión de todo tipo de obstáculos fiscales. Entre los obstáculos fiscales destacan la presencia de aranceles, de barreras fiscales derivadas de la presencia de impuestos acumulativos o en cascada y de barreras fiscales derivadas de la falta de armonización de las estructuras y de los tipos de gravamen de los impuestos indirectos que afectan de forma importante al comercio intracomunitario. En este documento se hace una breve revisión de las etapas iniciales para la consecución del Mercado Común, se estudia la evolución más detallada de los procesos de armonización del I.V.A. y de los I.C.E.s. (Impuestos sobre consumos específicos) y se refleja el estado actual del proceso armonizador que parece haberse detenido de nuevo, tras la revitalización que provocaron las propuestas del Informe Cockfield y la aprobación del Acta Unica Europea.

Valentín Edo Hernández. Departamento de Hacienda Pública y Sistema Fiscal de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Universidad Complutense de Madrid. Somosaguas, 13 de marzo de 1989.

INDICE

-1.	Introducción	4
-2.	Liberalización del comercio intracomunitario principales obstáculos fiscales	7
-3.	El Impuesto sobre el Valor Añadido: el proceso armonizador	17
-4.	Los Impuestos Sobre Consumos Específicos: el proceso armonizador	29
-5.	Conclusiones	43
-	Quadros	
-	Gráficos	
-	Notas	
-	Anexo I	
-	Anexo II	

1. Introducción.

El Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea (TCEE, en adelante), firmado en Roma el 25 de marzo de 1957 y aplicado desde el 1º de enero de 1958, expresa en el artículo 2º los principales objetivos de la misma y los medios a través de los cuales pueden alcanzarse. Entre estos últimos destaca "el establecimiento de un mercado común".

La creación de un mercado común supone, entre otras cosas, una unión aduanera y la libre circulación de bienes y servicios. En lo esencial se trata de que no haya trabas ni discriminaciones de ningún tipo al comercio, lo que de hecho exige como condición necesaria, al menos, que haya una unión aduanera. Por ello, la unión aduanera podría considerarse como la primera etapa de un proceso más largo que conduce a la libre circulación de mercancías entre países. En las siguientes etapas se trataría de eliminar el resto de los obstáculos que pueden influir en el comercio, entre los que ocupan un lugar destacado los distintos tipos de obstáculos o barreras fiscales.

De acuerdo con los avances realizados en la liberalización del comercio intracomunitario, y con las previsiones establecidas, se podrían distinguir tres etapas básicas en la eliminación de obstáculos comerciales.

En primer lugar, fue preciso suprimir todo tipo de fronteras arancelarias. Este objetivo, especificado en el Tratado de Roma, se alcanzó en 1968.

En segundo lugar, fue preciso suprimir las fronteras fiscales. Estos nuevos obstáculos, que fueron adquiriendo mayor relevancia conforme desaparecían los aranceles, eran consecuencia de la falta de transparencia de los impuestos indirectos acumulativos o en cascada sobre las

ventas. La eliminación de estas fronteras se consiguió en mayor medida con la adopción unánime por el Consejo Europeo de las Primera y Segunda, y Sexta Directivas sobre el I.V.A. en 1967 y 1977 respectivamente.

Sin embargo, debido a la diferente estructura, tipos de gravamen e impuestos vigentes en cada país para el IVA (impuesto sobre el valor añadido) y los ICEs (impuestos sobre consumos específicos o "accisas") y a la aplicación del principio de destino en el comercio intracomunitario, existen otro tipo de fronteras fiscales que constituyen en el presente el principal obstáculo de carácter fiscal al comercio entre los Estados.

La tercera etapa, consistiría en la supresión de estas fronteras fiscales, lo que, llevaría consigo la aproximación de los impuestos indirectos relevantes y la sustitución del principio de destino por el principio de país de origen.

Estas últimas fronteras fiscales, junto a otros obstáculos técnicos y administrativos constituyen el principal motivo de preocupación en la actualidad en relación con la liberalización del comercio. El efecto inmediato de su existencia son los problemas burocráticos de control y ajuste de la carga del IVA en las fronteras entre países. La supresión de los controles fronterizos y la aplicación de país de origen en el comercio intracomunitario sin tomar otro tipo de medidas precautorias, conduciría a una situación de "competencia desleal" por aquellos productos que proceden de un país con un IVA o ICEs inferiores.

La aplicación del principio de país de origen en el comercio exigirá, si se quiere evitar la discriminación fiscal contra los productos procedentes del país con mayor carga tributaria, un proceso de armonización fiscal. Esto no

significa una igualación fiscal sino tan solo una convergencia en los impuestos existentes, especialmente en los IOEs vigentes en cada país, y una aproximación de las estructuras y tipos de gravamen de todos los impuestos indirectos relevantes, IVA e IOEs.

: Esta aproximación tiene sin duda muchas ventajas pero no está libre de inconvenientes. Aparte de los costes de administración, cumplimiento, transformación y adaptación a nuevas normas comunes, existen otros inconvenientes ligados a efectos de carácter general tanto sobre la economía de cada país como sobre la recaudación de los respectivos gobiernos. Los costes más importantes de la armonización fiscal de la imposición indirecta se apreciarán en subidas de precios en algunos países y especialmente en algunos sectores, cambios en la presión fiscal, y modificaciones en la recaudación por estos impuestos de algunos gobiernos.

2. Liberalización del comercio intracomunitario: principales obstáculos fiscales.

El Tratado constitutivo de la Comunidad Europea (1) (TOEE, en adelante) en el artículo 2º se especificaba que la "Comunidad tendrá por misión promover un desarrollo armonioso, una expansión continua y equilibrada, una estabilidad creciente, una elevación acelerada del nivel de vida y relaciones más estrechas entre los Estados que la integran", todo ello "mediante el establecimiento de un mercado común y la progresiva aproximación de las políticas económicas de los Estados miembros".

Un mercado común es una forma avanzada de cooperación económica. Su consecución requiere, no sólo la unión aduanera, sino también la libre circulación de todos los bienes y factores productivos. Dado que la imposición indirecta grava el consumo de bienes y servicios su presencia puede influir favoreciendo o perjudicando el comercio entre los distintos países de dicho mercado común.

La Unión Aduanera prevista, en el TOEE de 1957, para 1969 se alcanzó con una anticipación de 18 meses. Sin embargo, los obstáculos al comercio no desaparecieron. La presencia de distintos tipos de obstáculos se hicieron más manifiestos. El más importante e inmediato de todos era la presencia de impuestos acumulativos en cascada.

Los impuestos sobre ventas acumulativos o en cascada constituyeron en los primeros años desde la firma del Tratado de Roma el eje central de la imposición indirecta. El comercio internacional, en particular entre los países de la C.E.E. se regía por el Principio de Destino. Esta norma aceptada por los países firmantes del GATT, supone que cualquier producto al exportarse debe salir del país que se trate libre de cargas fiscales. Por ello, todo producto al

llegar a la frontera para ser exportado se le devuelve la carga de impuestos indirectos aplicada en el interior del país y, de forma semejante, todo producto importando deberá gravarse con los mismos impuestos indirectos que soportan los mismos productos de fabricación nacional.

El ajuste en frontera practicado según dicha norma del GATT, en principio, parece equilibrado y no discriminatorio, sin embargo, en la práctica es de difícil aplicación, debido a las dificultades de cálculo de la carga real soportada o que deben soportar los diferentes productos. Los países cuando exporten un bien se pueden ver tentados a sobrevalorar la carga soportada por los productos de fabricación nacional con el fin de fomentar sus exportaciones y a gravar los productos importados con cargas superiores a las que soportan los productos equivalentes de producción nacional propia.

La falta de transparencia de los impuestos acumulativos en cascada distorsionaba la competencia por lo que la búsqueda de un impuesto transparente, como es el IVA, y su aplicación por todos los Estados miembros, permitiría eliminar este tipo de barreras fiscales.

Antes de lograr la Unión Aduanera ya era patente que los impuestos acumulativos sobre ventas crearían distorsiones al comercio. Con el fin de evitar las posibles discriminaciones se adoptó el IVA. Las dos primeras directrices se aprobaron en 1967 pero hasta la aprobación de la Sexta Directiva en 1977 no se unificó en buena medida la estructura del impuesto. Desde entonces, con excepciones, el IVA se ha venido implantando en los distintos países, proceso que ha culminado en 1988 con su implantación en Grecia (2).

Tras los primeros pasos para armonizar el IVA, la atención giró hacia la armonización de los ICEs. En este

caso no se planteó armonizar todos los impuestos sino una selección de los mismos. Desde la presentación por el Consejo del programa marco para la armonización de las accisas el 7 de marzo de 1972 la atención se centró en la armonización de lo que en terminología comunitaria se han venido denominando las "cinco grandes accisas" (que gravan: vino, cerveza, alcohol, hidrocarburos y tabaco).

La supresión de aranceles y la sustitución de los impuestos acumulativos en cascada sobre ventas por el IVA, no eliminó los obstáculos al comercio. La presencia de colas en las fronteras, las diferencias entre las normas técnicas de producción u homologación de productos, en los diferentes países y la subsistencia del principio de destino en el comercio, junto a una imposición indirecta con tributos, estructuras y tipos de gravamen diferentes, son muestras y causas de las dificultades que quedan por superar hasta alcanzar el mercado único. (3).

En el Libro Blanco (COM(85) 310 final, 9 septiembre 1986) se describen en tres tipos básicos de fronteras: las fronteras físicas, las fronteras técnicas y las fronteras fiscales.

Las fronteras físicas son en gran parte el símbolo evidente de la falta de unidad entre los países comunitarios y afectan tanto a los ciudadanos como a los transportes comerciales. Estas surgen por las diferencias legislativas en distintas materias como sanidad, transporte por carretera, seguridad, delincuencia, inmigración, etc.

Las fronteras técnicas mucho más importantes a nivel comercial, surgen por la existencia de normas industriales o criterios legales diferentes en cada país, lo que exige de cada fabricante o exportador adaptar proceso productivo a la normativa del país de destino del producto, o

bien a sufrir inspecciones o comprobaciones, o a pasar certificaciones. Estas fronteras suelen afectar a las empresas, no tanto en los pasos fronterizos como en el modo y la técnica de producción.

Finalmente, las fronteras fiscales exigen un control fronterizo y un ajuste fiscal. Los obstáculos fiscales consisten en la tramitación en frontera de los expedientes para la devolución del gravamen aplicado por el país exportador y el establecimiento de los impuestos del país importador (4).

Las formalidades fronterizas son particularmente costosas para las pequeñas empresas de los países comunitarios y en el caso español los principales problemas se centran principalmente en las barreras administrativas y en las formalidades fronterizas. (5).

Los procedimientos aduaneros suponen detenciones en las fronteras entre los países miembros y paradas en los puestos aduaneros interiores y los consiguientes trámites administrativos (6) ya que:

- a) El principio de destino aplicado a la tributación indirecta implica ajustes fiscales en frontera del IVA y de los ICES.
- b) La existencia de montantes compensatorios en algunos productos agrícolas implican igualmente ciertos ajustes.
- c) Existen controles sanitarios para aplicar las normas nacionales.
- d) Existen controles sobre vehículos de transportes (seguridad de mercancías peligrosas) y de verificación de licencias.
- e) Existen controles con fines estadísticos.
- f) Incluso algunos regímenes de cuotas bilaterales entre algunos países.

Los costes directos de las formalidades aduaneras han sido evaluados en un estudio llevado a cabo por Ernst Whinney y citado en *Economie Europeenne* (1988, nº 35 pag. 51) entre el 8,4 y 9,3 miles de millones de Ecus. Pero en general el coste de la no creación del mercado común asciende según el Documento (17/87, Noviembre) "L'Europe sans frontières: vers un grand marché interieur" a cifras muy elevadas: 12.000 millones de ecus al año por las formalidades fronterizas, de 40.000 a 50.000 millones de ecus por año por la falta de armonización de una serie de normas técnicas sobre los productos, alrededor de 40.000 millones de ecus por las prácticas discriminatorias de los poderes públicos nacionales y 10.000 millones de ecus debido al tamaño reducido de los mercados nacionales.

Estas cifras de cálculo reciente ofrecen una idea aproximada de las ventajas que tiene la creación de un mercado integrado. Los obstáculos actuales tienen el componente fiscal, pero que existen otro tipo de barreras al comercio que son debidas a la falta de coordinación política y administrativa, o a las discrepancias de origen técnico acerca de la producción o comercialización. El impulso actual para la formación del mercado único contempla esta problemática en un sentido amplio y se basa fundamentalmente en el contenido del Libro Blanco y en la aprobación de la reforma del TCEE conocida como Acta Unica.

Los antecedentes del Libro Blanco en relación con la armonización fiscal se puede decir que se inician en 1967 con la aprobación de la Primera Directiva IVA (D.O. nº 71, 14 abril 1967) y la Segunda Directiva IVA (D.O. nº , 14 abril 1967). En materia de IVA el principal paso se dio con la aprobación de la Sexta Directiva IVA (D.O. nº L145, 17 mayo 1977), mientras que en ICEs el primer impulso se dio con la Resolución del Consejo de 22 de marzo sobre los ICEs (D.O. nº C28, 27 marzo 1971) y el más importante con la

aprobación de la Segunda Directiva IOEs (D.O. nº L10, 16 enero 1979). Pero, además de estas directivas, en los años ochenta se dieron los acontecimientos precursores del reciente esfuerzo para la creación definitiva del mercado interior.

Los acontecimientos más importantes de la década de los años ochenta se pueden resumir en las declaraciones de las reuniones de los Consejos y en las llamadas de atención de la Comisión. Desde el año 1981 se fueron sucediendo propuestas y encargos, de la Comisión y del Consejo, respectivamente, en torno a la realización de estudios y a la toma de medidas que condujeron finalmente a la aparición del Libro Blanco en 1985 y a la aprobación del Acta Unica, que entró en vigor, una vez ratificada por los respectivos parlamentos nacionales, en junio de 1987 (una resumida enumeración de los principales acontecimientos puede verse en el Anexo I).

En el Libro Blanco la Comisión propone que el Consejo se marque el objetivo de creación del gran mercado interior para 1992 y que establezca un "calendario realista y vinculante", de acuerdo con la propuesta que se incluye en el mismo.

Las propuestas de la Comisión en el Libro Blanco van encaminadas a suprimir las trabas al comercio intracomunitario y las concreta en las tres clases de barreras anteriormente enumeradas. Su eliminación consiste básicamente en la aproximación de legislaciones mediante la armonización o aceptación por unos y otros países de todo tipo de normas relacionadas con las fronteras físicas, técnicas y fiscales.

La supresión de fronteras físicas reducirá los costes al eliminar los tiempos de espera y muchas

formalidades fronterizas. La supresión de fronteras técnicas permitirá a las empresas aprovechar las economías de escala al contar con un gran mercado, en el que las normas técnicas sean siempre las mismas independientemente del país en que se consuman los productos que fabrican. Estos obstáculos son muy importantes pero ninguno de ellos tiene la trascendencia y globalidad de los obstáculos fiscales.

La armonización fiscal junto a la aplicación del principio de origen en el comercio evitará un buen número de tramites administrativos. Con todo ello desaparecerán realmente las barreras al comercio y permitirá al consumidor y al productor seleccionar su consumo u orientar su producción con mayores opciones o con más posibilidades comerciales.

Los controles fiscales subsisten debido principalmente a dos motivos, uno al principio de destino aplicado en el comercio intracomunitario y otro debido al principio de soberanía fiscal por el que cada país recauda los impuestos indirectos de los productos que se consumen en el propio país.

La supresión del principio de destino obligaría a una previa armonización fiscal. La sustitución de la carga fiscal indirecta del país de destino por la carga fiscal aplicada ya desde el país de origen del producto, requiere una previa aproximación de los impuestos indirectos y un acuerdo de compensación entre países.

El tratamiento de los bienes extranjeros como los propios fue descrito claramente en la Primera Directiva IVA y en la Sexta Directiva IVA.

La Decimocuarta Directiva IVA trata el problema del desplazamiento de fronteras fiscales. A pesar de los buenos resultados de esta acción en experiencias anteriores

como la llevada a cabo entre los países del Benelux todavía no ha sido aprobada por el Consejo. Su adopción, como ha señalado el Libro Blanco, "representaría un gran progreso en la simplificación de los procedimientos y en la aceleración de las corrientes de intercambios comerciales" (COM(85) 310 final, 9 Septiembre 1985, p. 42). Sin embargo, esto no supondría la supresión total de trabas ya que subsistiría un cierto control contra las transacciones fraudulentas.

El Libro Blanco contempla la realización del mercado interior en dos fases: "En la primera, los controles y formalidades que se llevan a cabo actualmente en las fronteras se trasladaran a oficinas situadas en el interior de los Estados miembros. En la segunda fase, el objetivo consistirá en coordinar las políticas y aproximar las legislaciones para lograr la completa eliminación de las fronteras internas y de los controles desde el presente hasta 1992". (COM(85) 310 final, Bruselas 9 septiembre 1985, párrafo 46).

En 1985 se había elaborado el Libro Blanco. En junio de ese año la cumbre de jefes de Estado y de Gobierno aprobaron los principales puntos del Libro Blanco. Se creó un grupo de trabajo con los máximos responsables fiscales de las distintas administraciones públicas. Este grupo se reunió en la primera mitad de 1986 y llegó a la conclusión de que el tipo de medidas propuestas debería permitir el buen funcionamiento del mercado interior sin controles en frontera o trámites de exportación importación.

En abril de 1987 el Informe "Eficacia estabilidad e igualdad" (Documento de la Comisión II/49/87, abril 1987) admitió la importancia de la supresión de las fronteras fiscales. El primero de julio de 1987 se dio un gran impulso al entrar en vigor el Acta Unica Europea (P.O. nº L169, 29 junio 1989) en la que se trazan los objetivos del mercado

único y se fija la fecha límite de 31 de diciembre de 1992 para su consecución.

El Libro Blanco impulsó la reforma del TCEE con el fin de desarrollar los objetivos trazados y dio lugar al Acta Unica Europea por la que se modificaron varios artículos y se añadieron otros nuevos.

Entre ellos es especialmente destacable el artículo 8.A por el que se especifica la intención de tomar "medidas destinadas a establecer progresivamente el mercado interior en el transcurso de un periodo que terminará el 31 de diciembre de 1992." (7).

Por otra parte es destacable la nueva redacción del artículo 99 donde se indican los instrumentos para la consecución del mercado único, es decir, la armonización de las legislaciones relativas al IVA y a los ICEs. (8).

En julio de 1987 la Comisión emitió una resolución titulada "Europa sin Fronteras" (Información servicio del Portavoz, P-51, 1987) donde se hace eco de las propuestas del Libro Blanco y del Acta Unica, y acepta la armonización como un mecanismo que permitirá la realización el mercado común, pero anuncia los problemas que se pueden derivar de la misma dada la importancia de los impuestos indirectos en la recaudación. En esta resolución de la Comisión se indica la intención de llevar a cabo proposiciones flexibles con el objetivo de causar una perturbación mínima, pero señala que sin armonización no podrán suprimirse las fronteras. Poco tiempo después en agosto de este mismo año se difundían un conjunto de nueve documentos de la Comisión donde se especificaban los objetivos concretos y la forma en que se podría llevar a cabo la armonización de la imposición indirecta.

En síntesis se puede afirmar que tras una década de relativo estancamiento en las acciones positivas dirigidas a la creación del mercado común se ha iniciado un periodo de mayor actividad. Los primeros pasos tuvieron lugar a principios de la década de los años ochenta, pero el verdadero impulso ha tenido lugar más recientemente y se podría simbolizar en el contenido del Libro Blanco, en la aprobación del Acta Unica (en vigor desde el 1º de julio de 1987) y en las nueve propuestas fiscales de agosto de 1987 de la Comisión.

Los obstáculos al comercio intracomunitario, una vez superados los obstáculos aduaneros y los obstáculos derivados de la presencia de impuestos acumulativos en cascada, han sido concretados en el Libro Blanco en las fronteras técnicas, fronteras físicas y fronteras fiscales. La aprobación del Acta Unica y su entrada en vigor en julio de 1987 marca el comienzo de un proceso de aproximación legislativa entre los Estados de la C.E.E. para supresión de estas fronteras antes del 31 de diciembre de 1992.

3. El Impuesto sobre el Valor Añadido: el proceso armonizador.

El antecedente más remoto de aproximación fiscal de impuestos generales sobre ventas fue la Primera y Segunda Directivas sobre el IVA del año 1967. El siguiente gran paso fue la aproximación de la estructura y base común tras la aceptación de la Sexta Directiva en 1977 y el tercer momento de referencia importante fue el Libro Blanco en 1985 (véase Anexo II, donde se recoge un índice cronológico de las principales normas, propuestas y estudios comunitarios en relación con la armonización del IVA).

La Primera directiva tuvo el mérito de sustituir los impuestos generales acumulativos sobre ventas por el IVA. La Segunda Directiva IVA estableció las bases esenciales para la aproximación legislativa. Pero fue la adopción de la Sexta Directiva la que armonizó las principales disposiciones sobre hechos y bases imponibles del IVA. No hubo en ese momento un acuerdo unánime en todos los campos sobre armonización del IVA y, por lo tanto, se establecieron varias excepciones.

Algunas de las directivas complementarias previstas en la Sexta Directiva ya han sido adoptadas por el Consejo: La Octava Directiva sobre las modalidades de reembolso del IVA a los contribuyentes no residentes en el país de compra. Otra Directiva sobre exención del IVA de determinadas importaciones definitivas de bienes, la Décima Directiva sobre la aplicación del IVA al arrendamiento de bienes materiales. Además, hay varias directivas pendientes de resolución y otras en fase de elaboración cuyo objetivo es la armonización de hechos y bases imponibles en el IVA. Con su aprobación se despejará el camino para reducir las diferencias en cuanto a las excepciones existentes.

Existen todavía importantes discrepancias en el IVA aplicado en los diferentes países comunitarios. Por una parte, el ámbito de aplicación del IVA no es el mismo en todos los países y menos aún coincide el ámbito en el que recaen los distintos tipos de gravamen. En algunos casos, el tipo de gravamen que recae sobre un buen número de bienes es cero. Por otra parte, los tipos de gravamen son diferentes ya que ni el número de tipos existentes en cada país es el mismo, ni cada tipo de gravamen aunque fuera semejante al de otros países recae sobre los mismos productos. Y, en particular, además existen excepciones notables a la aplicación del IVA en el ámbito de los bienes alimenticios, en el de los bienes de ocasión, en el de los carburantes y transportes, y también en el régimen aplicable a las pequeñas y medianas empresas agrícolas.

Entre las diferencias más notables, en relación con los tipos de gravamen del IVA a aplicar por los países comunitarios, destacan el tipo cero aplicado en Gran Bretaña e Irlanda sobre los productos alimenticios y sobre algunos otros bienes y servicios. Esta es la causa fundamental de las discrepancias en el campo realmente abarcado por el IVA entre los países comunitarios y también uno de los factores influyentes en la escasa recaudación relativa por IVA en Gran Bretaña.

En Irlanda el ámbito de aplicación del IVA no supera el 35 por cien del consumo privado y en Gran Bretaña no alcanza el 44 por cien, mientras que en el resto de los países comunitarios está en torno al 90 por cien del consumo privado.

Los tipos de gravamen del IVA son distintos en todos los países de la comunidad. En el Cuadro nº 1 se pueden apreciar todos los tipos de gravamen, existentes en los

nueve países comunitarios en que estaba en vigor el IVA, a 31 de marzo de 1985.

La mayor parte de los países tenían más de un tipo de gravamen excepto Dinamarca y el Reino Unido que tenían solo uno (en particular el Reino Unido aplicaba el tipo de gravamen cero a algunos productos básicos). Alemania, Irlanda y los Países Bajos tenían dos tipos de gravamen. Luxemburgo tenía tres tipos de gravamen (Irlanda también si se considera el tipo de gravamen cero como uno más). Finalmente, Bélgica, Francia e Italia tenían cuatro tipos de gravamen distintos (aunque Bélgica aplica un tipo adicional sobre algunos productos).

Los distintos tipos de gravamen se pueden agrupar en tres clases tal como se refleja en el Cuadro nº 1: reducido, normal y aumentado. Desde esta perspectiva una posible armonización llevaría consigo la supresión del número de tipos de gravamen en algunos países o el aumento en otros y, además, la convergencia hacia algún o algunos tipos de gravamen comunes.

La Comisión ya ha manifestado la idoneidad administrativa del establecimiento de un sistema de IVA con un solo tipo de gravamen. Con el fin de aproximarse lo más posible a esta situación respetando la diversidad existente la Comisión entiende que podría existir más de un tipo de gravamen en el IVA armonizado. Y, en lo referente al nivel de los tipos de gravamen, la Comisión señala que a partir de la situación existente en el momento en que se publicó dicha propuesta, como se puede observar en el Cuadro nº 2, la exigencia de incluir los tipos de gravamen en una banda que oscilase entre el 14 por cien y el 19 por cien, haría que seis países no tuviesen que modificar su tipo de gravamen normal y la exigencia de incluirlos en una banda entre el 15

y el 20 por cien haría que cinco de los países no tuvieran que modificar sus tipos de gravamen normales.

El 21 de agosto de 1987 la Comisión daba a conocer una "Comunicación General para la Eliminación de Fronteras" (COM(87) 320 final) donde se hacía un balance de la situación a esa fecha y se establecía la propuesta de un método de trabajo para la aproximación fiscal. En el documento se reconoce la necesidad de aproximar los tipos de gravamen y las estructuras en el IVA de los diferentes países, y de crear un mecanismo de compensación para poder suprimir el sistema de relaciones comerciales basado en el principio de destino establecido en la Primera Directiva.

En el mismo documento se hace referencia a otros impuestos indirectos como los que recaen sobre la matriculación de vehículos o sobre la compraventa de inmuebles que podrían distorsionar la competencia o crear desviaciones de comercio. Sin embargo, la existencia de diferencias entre los países comunitarios, aunque fueran importantes, no impedirían la libre circulación, por lo que su aproximación no se considera una condición indispensable.

La Comisión, en este documento, se mantiene en la misma postura de considerar más deseable un sistema de IVA con un solo tipo de gravamen, pero la mayoría de los países, es decir, todos menos Dinamarca y el Reino Unido tenían todavía varios tipos de gravamen a fecha del primero de abril de 1987. Los países que más tenían eran Francia y Bélgica con seis tipos efectivos aplicables en cada caso. Aquí, al igual que en el Libro Blanco, se argumenta la conveniencia de establecer un sistema de IVA armonizado con dos tipos de gravamen uno reducido y otro normal. El tipo reducido se aplicaría a los bienes y servicios de primera necesidad (agua, productos alimenticios, farmacéuticos, energéticos para calefacción y luz, de transporte y a libros y prensa). La

base imponible de estos productos supone aproximadamente el 30 por ciento de la base imponible total, el ámbito es aproximadamente el mismo en todos los países y además coincide también de forma aproximada con el ámbito de los bienes sujetos al tipo cero en Irlanda y el Reino Unido.

En el Cuadro nº 3 se puede observar la distribución de tipos de gravamen en el IVA en los doce países comunitarios a fecha del 1º de abril de 1987. El rango de los tipos de gravamen reducido, aparte del Reino Unido e Irlanda que aplican el tipo cero, va desde el 1 por cien al 10 por cien. Teniendo en cuenta diversas circunstancias como la existencia del tipo cero en algunos países la Comisión propuso en este documento una horquilla de tipos de gravamen IVA entre el 4 por cien y el 9 por cien.

Respecto a los tipos de gravamen normales el rango va desde el 12 por cien al 25 por cien. Una horquilla que abarcase entre el 12 por cien y el 20 por cien incluiría a diez países pero la presencia de tipos extremos aplicados en países con fronteras comunes ha conducido a la Comisión a estrechar la horquilla y fijar los tipos de gravamen del 14 por cien y del 20 por cien.

En el mismo trabajo se indica que el tipo medio de gravamen ponderado es actualmente del 13 por cien (recaudación total en relación a la base imponible total armonizada).

Es interesante observar que, en una comparación entre los Cuadros 1 y 2, es decir entre las estructuras de tipos de gravamen en los países comunitarios entre 1985 y 1987 a primeros del mes de abril, el número de tipos impositivos en varios países ha aumentado (Francia de 4 a 6, Irlanda de 2 a 3). Los tipos reducidos han disminuido en Bélgica y en Francia, donde los dos nuevos tipos entran a

formar parte de un grupo de tipos reducidos y en Francia, en particular, son los menores de todo el sistema. El tipo medio y el tipo reducido han aumentado un punto en Holanda. En otros países como Irlanda se ha creado un nuevo tipo reducido y ha aumentado algo el tipo medio. Y, en España, Grecia y Portugal, se ha establecido el IVA como un impuesto nuevo en el periodo de tiempo que se compara, con 3 tipos de gravamen distintos en los tres casos. En general, no se puede afirmar que haya una tendencia voluntaria, por parte de cada país, a aproximar su escala de tipos de gravamen a las propuestas de la Comisión, al contrario la evidencia es una tendencia a repararse cada vez más.

El siguiente paso oficial en la dirección de la aproximación de los tipos de gravamen tuvo lugar con la publicación de la Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecía un procedimiento de convergencia de los tipos impositivos del impuesto sobre el valor añadido y los impuestos especiales COM(87) 324 final publicada en el D.O. nº C 250/03 (18 octubre 1987). Allí se propone la prohibición de modificar el número de tipos impositivos en el IVA de cada país a partir de la fecha de adopción de dicha directiva, se establece una convergencia facultativa sobre dos tipos (reducido y normal) y una convergencia de cada uno hacia los límites entre el 4 por cien y el 9 por cien para el tipo reducido y hacia los límites entre el 14 por cien y el 20 por cien en el tipo normal.

La armonización llevará consigo una serie de efectos, tanto sobre el nivel de precios y las cantidades intercambiadas, como sobre la recaudación impositiva de los diferentes gobiernos. Los efectos sobre los precios y la producción serán variables en cada país y en cada sector productivo y su concreción difícil de estimar. Los efectos sobre la distribución, aunque la modificación de los tipos de gravamen podría afectar negativamente a las familias que consumen

productos cuya carga impositiva aumentaría después de la armonización, no recibe una especial atención en parte debido a la imprecisión con que se podría estimar y, en parte, debido a los escasos efectos previsibles. Sin embargo, los efectos sobre la recaudación están siendo un motivo de preocupación para los diferentes gobiernos.

En el Cuadro nº 5 se han incluido datos sobre la importancia relativa de la recaudación impositiva total y de la importancia relativa del IVA en el conjunto de ingresos fiscales totales (IFT) de los doce países comunitarios.

En el Cuadro nº 5 se puede observar que el IVA tiene una importancia relativa variable en la recaudación total por ingresos impositivos. En el año 1986 la recaudación relativa más importantes fue la obtenida por Irlanda que alcanzó un valor del 20,84 por cien mientras que la obtenida por Luxemburgo supuso tan solo el 13 por cien.

La importancia relativa en la recaudación total no es especialmente transcendente, dado que la recaudación por otros impuestos indirectos podría equilibrar la balanza entre imposición directa e indirecta. Con todo, las posibles modificaciones en la importancia relativa de la recaudación por impuestos indirectos no ha recibido una atención importante. En cierta medida la importancia relativa de la recaudación por un impuesto concreto no depende exclusivamente de ese impuesto ya que cambios en otros impuestos pueden afectar igualmente al cociente. Además, no hay una gran homogeneidad en la importancia relativa de la imposición total en cada país. Algunos países como Holanda y Bélgica obtienen recaudaciones que superan el 45 por cien del PIB y Dinamarca supera el 50 por cien del PIB, mientras que otros como Portugal y España no alcanzan el 35 por cien del PIB. Los cambios en la importancia relativa del IVA en la recaudación total pueden ser considerados en algún caso sin embargo, son

los cambios en la recaudación absoluta o relativa en términos del PIB los que mayor atención están provocando.

El Cuadro nº 6 ha sido tomado del Libro Blanco, y en él se puede observar que el promedio de recaudación por IVA en términos del PIB era del 7,05 por cien para el conjunto de los nueve países incluidos en la tabla en 1982. Estos datos del Libro Blanco dieron lugar a algunas conclusiones. En general se puso de manifiesto que la importancia recaudatoria del IVA en los diferentes países no era grande, ni tampoco entre cada país y la media relativa comunitaria. Las diferencias más extremas correspondían a Gran Bretaña donde la importancia recaudatoria relativa era del 5,22 por cien y a Dinamarca donde la importancia recaudatoria relativa llegaba a ser el 9,84 por cien.

Estas mismas conclusiones se pueden obtener para las series de datos incluidos en el Cuadro nº 7. En este cuadro se puede observar la importancia relativa de la recaudación por IVA en la recaudación total por ingresos fiscales totales (IFT) y en el PIB. La importancia relativa del IVA en 1986 en el conjunto de países comunitarios oscila en el año 1986 entre Dinamarca que ingresó por IVA por un valor que supone el 9,8 por cien del PIB e Italia que recaudó unas cifras del orden del 5,3 por cien del PIB. Estas cifras se pueden observar desde una perspectiva más general en los gráficos por países que se han añadido a continuación de los cuadros.

Desde una perspectiva histórica se puede observar una cierta al alza en términos generales. En particular, ha aumentado la recaudación relativa en países como Italia, Luxemburgo, Reino Unido cuyas recaudaciones relativas venían siendo más bien bajas respecto a la media y ha disminuido en Bélgica y Francia donde las recaudaciones venían siendo superiores a la media Comunitaria. Hay otros países que no

siguen esta tendencia aproximativa en la recaudación como Dinamarca que se mantiene estable.

Estos cambios en la recaudación relativa son importantes, ya que la perspectiva de armonización puede rectificar esta tendencia. En cierto sentido si la recaudación prevista en la situación armonizada se corresponde con la tendencia seguida en los últimos años esta será menos traumática, pero si la tendencia de la recaudación relativa ha tendido a separarse del valor probable de recaudación en la Europa armonizada, entonces los países en cuestión deberán recorrer el mismo camino pero en sentido inverso. Sin embargo, a falta de estudios más detallados por países no existen cifras precisas de la recaudación que cada país obtendrá por IVA cuando se haya producido la armonización, por lo que aumentos o disminuciones en las recaudaciones respectivas no son especialmente significativos.

La imprecisión con que se puede estimar estas cifras y la ausencia de estudios conjuntos difundidos impiden mayor concreción de estos análisis comparados. Los cambios en la recaudación dependen no solo de los tipos de gravamen aplicados y de las cantidades consumidas de cada producto sino también de las elasticidades de las funciones de consumo.

La Comisión en la propuesta marco (COM(87) 320 final/2, 21 agosto 1987) ha estimado que, en el proceso de armonización, Luxemburgo España y Portugal se verían muy favorecidos por aumentos en la recaudación; Alemania, Reino Unido y Grecia, algo favorecidos; Francia algo perjudicada; Irlanda y Dinamarca muy perjudicadas relativamente y Bélgica, Italia y Holanda no variarían apenas su recaudación. Por lo tanto, dado que Luxemburgo, España y Portugal se verían muy favorecidas en la recaudación de llevarse a cabo la armonización en los términos previstos y que la tendencia en

la recaudación por IVA en los últimos años ha sido creciente en Luxemburgo (no habiendo datos para España y Portugal) se puede afirmar que Luxemburgo esta conduciendo la recaudación por IVA de "motu proprio" hacia una situación previsiblemente semejante en cuando a la recaudación que se obtendrá una vez se haya llevado a cabo el proceso armonizador. Igualmente se puede afirmar que, dado que Alemania, el Reino Unido y Grecia se verían algo aumentada la recaudación por IVA y que el Reino Unido, al contrario que en Alemania donde la recaudación por IVA parece haber disminuido en los últimos años, la recaudación ha venido aumentando lo que supone que este país también avanza unilateralmente hacia unos niveles de recaudación que se asemejarán a los que se obtendrán, una vez armonizado el IVA (de Grecia no hay datos de tendencia, debido también a la reciente implantación del IVA). En cuanto a Francia y Bélgica verían reducir y mantener la recaudación por IVA tras la armonización, lo cual coincide en parte con la tendencia recaudatoria decreciente en Francia y Bélgica. Dinamarca se vería perjudicada pero su tendencia se mantiene estable. En otros países no hay cambios ni tendencias contradictorias, por lo que se puede afirmar que no hay tendencia divergente respecto a los niveles de recaudación que se darán con la armonización.

Todo ello suponiendo una base imponible constante pero al no conocer las elasticidades de recaudación con precisión no se sabe bien como cambiará la base imponible. Y tampoco se saben con exactitud los efectos derivados de la supresión de fronteras.

El problema de las fronteras fiscales puede contemplarse tanto desde la perspectiva empresarial como desde la perspectiva del consumidor individual. El centro de atención principal radica en el comercio, empresarial, aunque también el ciudadano al atravesar las fronteras debería declarar cualquier producto desplazado de un país a otro lo

cual es un obstáculo que también debería tratarse. Para evitar esta pesada carga se han establecido un sistema de franquicias.

La regulación de franquicias está presidida por un cierto casuismo pues periódicamente se ajusta su cuantía. Este casuismo es el resultado de los esfuerzos por evitar trabas a los consumidores cuando atraviesan las fronteras, pero las cantidades que cada ciudadano puede llevar de un país a otro son escasas y en buena medida los gobiernos se resisten a aumentarlas. En muchos casos se suceden simples actualizaciones de valores establecidos años atrás.

La desaparición de las franquicias está ligada a la supresión de las barreras fiscales. En este sentido la propuesta de directiva COM(87) 322 final de 7 agosto 1987 (D.O. nº C252, 22 septiembre 1987) prevé la desaparición de la efectividad de las normas sobre franquicias a partir de diciembre de 1992 entre los países comunitarios.

Con la armonización de los tipos de gravamen y la aplicación del principio de destino no se solucionarán todos los problemas, sino que aparecerán otros aunque de mucha menos envergadura. Además de los surgidos en la transición de carácter temporal, será necesario establecer un mecanismo de compensación que permita que cada país recaude por IVA exclusivamente en proporción a los consumos realizados en su país.

Al no existir desgravación a la exportación ni gravamen al entrar en el país de destino la carga acumulada hasta este momento se habrá entregado a la hacienda del país exportador. De esta manera la recaudación que se realice en el país de destino, lo sería únicamente en proporción al valor añadido en este país y no en proporción al consumo realizado.

En relación con este problema la Comisión ha propuesto un mecanismo de compensación consistente en que cada Estado informe periódicamente sobre el IVA soportado y el IVA repercutido en relación al Comercio intracomunitario a una central de compensación donde se estimarían las cantidades a pagar o a recibir finalmente por cada Estado.

La Comisión ha estimado con cifras de 1986 y considerando unos tipos de gravamen de IVA del 16,5 por cien (normal) y de 6,5 por cien (reducido) (COM(87) 321 final/2 21 agosto 1987), que las cifras de compensación entre los Estados serían las reflejadas en el Cuadro nº 8.

En el Cuadro nº 8 se puede apreciar que todos los países recibirían pagos compensatorios excepto Bélgica, Luxemburgo, Países Bajos y Alemania que tendrían que hacer pagos. En general, los países importadores netos recibirán una compensación mientras que los países exportadores netos tendrán que compensar a los otros por las recaudaciones realizadas al haber aplicado el IVA sobre productos que acaban siendo consumidos en otros países.

El IVA es un impuesto implantado en todos los países de la C.E.E., sin embargo su armonización total todavía está por realizar. Por una parte, subsisten distintas excepciones en la configuración de su base imponible y por otra, no existe una aceptación general de los tipos de gravamen propuestos por la Comisión. Las dificultades de armonización están retrasando la supresión de los controles fronterizos ya que la liberalización del comercio intracomunitario sin una aproximación de tipos impositivos se producirían efectos sobre la competitividad de los productos afectados diferentes a los que la concurrencia normal y sin distorsiones en los mercados deberían producir.

4. Los Impuestos sobre consumos específicos: el proceso armonizador.

Los impuestos sobre consumos específicos (ICEs), también denominados "accisas" o "impuestos especiales" son un tipo de tributos indirectos distintos al IVA y a otros establecidos por las instituciones comunitarias, que gravan indirectamente el consumo de un producto o un grupo de productos, y que pueden dar lugar a ajustes fiscales en frontera.

Una vez superadas las primeras etapas de la armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios, la Comunidad centró sus esfuerzos en la problemática de la aproximación de impuestos sobre consumos específicos. Así en la declaración del Consejo en 1971 (Resolución de 22 marzo de 1971, D.O. nº (28, 27 marzo 1971), además de decidir medidas sobre el IVA se propuso armonizar el ámbito de aplicación, la base imponible y la recaudación de los impuestos específicos en particular de "aquellos que influyen significativamente en el comercio".

El elevado número de impuestos específicos existentes en cada país de la C.E.E. y la gran diversidad entre ellos hizo que la forma de abordar la armonización fiscal se iniciara de forma diferente a la realizada para los impuestos generales. En el caso de los impuestos sobre consumos específicos la primera etapa consistió en buscar un acuerdo sobre los impuestos que debían de armonizarse y los que debían suprimirse.

La Comisión presentó al Consejo el 7 de marzo de 1972 (D.O. nº C43, 29 abril 1972) un programa marco de armonización de accisas consistente en escoger las accisas que deberían de mantenerse vigentes y en armonizar sus estructuras.

Dicho programa incluía un conjunto de seis propuestas de directiva "en materia de derechos de accisa e impuestos asimilados". La primera de ellas era de carácter general y proponía un régimen de armonización de accisas para los impuestos que gravaban los siguientes productos: 1) aceites minerales, 2) tabaco manufacturado, 3) alcohol (de destilación), 4) cerveza, 5) vino.

En ella se indicaba expresamente la intención de establecer un régimen de armonización de los impuestos que gravaban estos productos antes del 1º de enero de 1974. Los restantes impuestos sobre consumos específicos debían suprimirse, según la propuesta de Directiva de 7 de marzo de 1972, salvo "que no graven más que un producto o grupo de productos y no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a gravámenes a la importación, ni a desgravaciones a la exportación, ni a controles en las fronteras" (art. 6 de la propuesta).

Las otras cinco propuestas de directiva eran sobre la armonización de las accisas sobre el alcohol, el vino, la cerveza, las bebidas compuestas de otros productos sujetos a una accisa y una propuesta de creación de un comité de accisas. Este amplio conjunto de objetivos no tuvo una continuidad en la práctica y, aparte de la "accisa" sobre las labores de tabaco, se puede decir que no se ha avanzado prácticamente nada en el proceso de armonización.

Después del año 1972 apenas ha habido actividad dirigida a la armonización de los ICEs. Su revitalización reciente arranca, al igual que la del IVA, de las propuestas contenidas en el Libro Blanco. Desde la publicación del Libro Blanco en 1985, el principal paso en la dirección de armonización de estos impuestos se puede concretar básicamente en un conjunto de nueve propuestas de directiva

presentados por la Comisión y publicadas con fecha de 21 de agosto de 1987.

Si se quiere liberalizar el comercio habría que tener en cuenta la peculiar forma de gravar a estos productos. El hecho imponible es la fabricación aunque se exige el tributo a la salida de fábrica o del depósito fiscal. La supresión de los controles fronterizos sin armonizar estos impuestos favorecería el fraude y la evasión, ya que los productos se llevarían a los depósitos fiscales situados en los países con tipos de gravamen menores y desde allí se distribuirían para su consumo en el resto de los países comunitarios ⁽¹⁰⁾. Por ello es preciso llevar a cabo un proceso de armonización.

La armonización futura pretende conectar los depósitos fiscales independiente el país en el que esté y aplicar el impuesto del país en el que vayan a ser consumidos. Pero para ello es necesario la armonización previa de impuestos.

Un estudio comparado exhaustivo de los distintos tipos de gravamen aplicados en cada país miembro sería extraordinariamente complejo, dado el elevado número de productos y tipos que se aplican (solo en bebidas alcohólicas hay 28 productos diferentes). Sin embargo, una simplificación calculada permite entender el tipo de respuesta del sistema a la aproximación de tipos y avanzar algunas conclusiones sobre estudios más detallados que solo la Administración de cada país puede hacer.

El Cuadro nº 9 ha sido tomado del Libro Blanco y en él se ofrece una idea representativa de los tipos de gravamen en los distintos países de la Comunidad. En particular se puede observar, por ejemplo que el paquete de 20 cigarrillos soporta una carga entre 0,28 Ecus en Grecia y 1,96 Ecus

en Dinamarca. También se puede observar que las bebidas alcohólicas de destilación soportan cargas impositivas mucho más elevada en Dinamarca, Reino Unido e Irlanda. Estas diferencias son lo suficientemente importantes como para requerir una armonización antes de la supresión de fronteras.

Recientemente, entre el conjunto de medidas fiscales aprobadas por la Comisión y publicadas en los documentos de la Comisión el 21 de agosto de 1987, se establecían un conjunto de tipos de gravamen, con la esperanza de que los Estados miembros vayan adaptando sus estructuras impositivas y de tipos de gravamen a las mismas.

En lo referente a los impuestos sobre consumos específicos, las propuestas que se han hecho han tratado de reducir al mínimo los efectos negativos sobre los presupuestos y los mercados. Por ello, se han propuesto tipos de gravamen únicos, a diferencia del IVA para el que se proponía una horquilla. Esta propuesta se justifica en parte debido a que el IVA se aplica sobre una base imponible que incluye a los impuestos específicos, por lo que cualquier margen que se añadiera a los tipos de gravamen de los impuestos específicos multiplicaría sus efectos sobre los precios al consumo y, en consecuencia, impediría prácticamente la supresión de fronteras fiscales.

En cuanto a los tipos de gravamen propuestos se han calculado por la media aritmética de los tipos existentes el 1º de abril de 1987, aunque en algún caso se han aplicado las medias ponderadas (una media aritmética concede igual importancia a cada Estado independiente del tamaño, mientras que la media ponderada por el consumo en cada Estado daría como resultado el mantenimiento de la recaudación para el conjunto de la Comunidad).

En cuanto a las labores del tabaco, la primera disposición sobre armonización fue la Resolución del Consejo de 21 de abril de 1970 (D.O. nº C50, 28 abril 1970) donde se proponían algunas características que debía contener una futura Directiva sobre las labores del tabaco. Poco después se aprobó una nueva directiva sobre franquicias la Segunda Directiva del Consejo de 12 de junio de 1972 (D.O. nº L 139, 17 junio 1972). Pero una verdadera aproximación de las estructuras del impuesto no se logró hasta la aprobación de la Directiva del Consejo de 19 de diciembre de 1972 (D.O. nº L 303, 31 diciembre 1972) por la que se definieron las labores del tabaco y establecieron las bases del sistema de gravamen mixto con un tipo específico y otro "ad valorem".

En 1977 la armonización de las labores del tabaco recibieron un nuevo impulso, con la aprobación de la Directiva del Consejo de 19 de diciembre de 1977 (D.O. nº L 338, 28 diciembre 1977). En ella se establece una segunda etapa de armonización de las estructuras del impuesto sobre el tabaco. Entre otras cosas se estrecha la banda en la que debe fijarse impuesto específico "ad valorem", que no podrá ser inferior al 5% ni superior al 55% de la carga fiscal total (en 1972 la banda se fijó entre el 5% y el 75%). Posteriormente en 1980 hubo una propuesta de directiva que estrechaba la banda hasta situarla entre el 10% y 35% para el impuesto específico (D.O. nº C 264, 11 octubre 1980).

En el Libro Blanco COM (85) 310 final (9 septiembre 1985) tan solo se hacen consideraciones generales sobre los objetivos y la forma general de alcanzarlos.

Finalmente, las propuestas de directiva de 21 de agosto de 1987 abordan la armonización definitiva. En la propuesta COM(87) 320 final (21 agosto 1987) se trazan las líneas generales del sistema armonizado y, en particular, se

propone dar rigidez al sistema de impuestos específicos y reservar una cierta flexibilidad para el IVA.

En el documento COM(87) 324 /2/ Revisión final (21 agosto 1987) se propone no introducir nuevos impuestos ICE y no incrementar los tipos de gravamen o ampliar su ámbito, excepto para las cinco grandes accisas que se pretenden armonizar.

En particular, las propuestas que se dedican específicamente a las labores del tabaco son la COM(87) 325 /2/ Revisión final (21 agosto 1987) y COM(87) 326 /2/ Revisión final (21 agosto 1987). La primera de ellas se refiere a los cigarrillos mientras que la segunda se refiere al resto de las labores del tabaco (cigarros puros, puritos, tabaco de fumar, tabaco de mascar y rapé).

En estas propuestas se mantienen la estructura de un sistema mixto para el tabaco, el impuesto específico aplicado por cada mil cigarrillos y el impuesto "ad valorem" coordinado con el IVA. Sin embargo, cambian el planteamiento sobre la aproximación fiscal y se propone un tipo específico de gravamen determinado al cual deben de igualarse los de todos los países. Para los cigarrillos se propone el tipo del 19,5 por cada 1000 cigarrillos. Las diferencias existentes en cada país sobre este tipo pueden observarse en el Cuadro nº 10. Esta cifra está calculada por la media aritmética de los tipos existentes en cada país. Además, se propone un tipo "ad valorem" de manera que la carga fiscal junto a la carga producida por el IVA sea del 53 por cien con un margen de oscilación del 1% ⁽¹¹⁾.

Según esta propuesta el tipo de gravamen "ad valorem" deberá subir en nueve países, se mantendrá en el Reino Unido y Francia y descenderá bastante en Dinamarca.

En cuanto a la recaudación se puede estimar a "grosso modo", que en países en donde dominan los tipos específicos altos, como Dinamarca, el Reino Unido e Irlanda, los precios y la recaudación disminuirán por estos conceptos, al aunque menor para las marcas más caras. En otros países habrá previsiblemente una tendencia a aumentar los precios y la recaudación principalmente en los cigarrillos más baratos. El resultado final dependerá de estos tipos de gravamen y de los tipos ad valorem. En general se puede prever un ensanchamiento de la gama de precios en Alemania, Dinamarca, Holanda, Irlanda y el Reino Unido.

En conjunto dado que los tipos de gravamen más elevados se dan en los países más pequeños es previsible que el futuro tipo de gravamen armonizado produzca un aumento de la recaudación del 30%, lo cual es coherente con la política sanitaria de la Comunidad.

En cuanto a otros productos del tabaco, dado que su importación recaudatoria es escasa (un 10% si se comparan con la de los cigarrillos que generan el 90% del total), no se plantean graves problemas, aparte de los derivados del elevado número de productos diferentes. En estos casos se ha tenido especial cuidado con los efectos de cambios en los precios sobre los mercados.

En general, el número de productos es muy elevado y los precios se presentan en una amplia gama, llegando en algunos casos a multiplicar por diez el precio de algunos productos según calidades. Por ello un impuesto específico igual para todos desincentivaría el consumo de los productos más baratos y además le daría probablemente un carácter regresivo al impuesto. En el presente sólo Dinamarca aplica un tipo de gravamen mixto a puros y puritos, y solo Alemania y Holanda aplican un sistema mixto al tabaco de fumar, y el Reino Unido, Irlanda y Dinamarca cuentan con un tipo de

gravamen específico único sobre el tabaco de fumar. Por ello la propuesta mejor acogida se inclinó por impuestos "ad valorem". En el documento de la Comisión se inclinó por una carga única "ad valorem" de la siguiente manera. Cada clase de productos deberá aplicar un sistema de impuesto "ad valorem" de manera que éste más la carga del IVA estuviesen comprendidos entre los porcentajes, del precio máximo de venta al por menor, que se indican a continuación:

- Cigarros puros y puritos: 34%-36%
- Tabaco de fumar: 54%-56%
- Rapé y tabaco de mascar: 41%-43%

En cuanto a las bebidas alcohólicas es preciso adelantar que aparte de una propuesta de directiva sobre armonización de estructuras tributarias (D.O. nº C114, 8 mayo 1985) y de la propuesta general de armonización de impuestos especiales (D.O. nº C43, 29 abril 1972) no ha habido ninguna otra propuesta significativa.

En general, se puede constituir un grupo en el que se incluirían las bebidas alcohólicas procedentes de técnicas de destilación, también denominadas genéricamente bebidas espirituosas, las bebidas alcohólicas procedentes de la fermentación de productos naturales como la cerveza y el vino, los productos intermedios que contienen alcoholes de destilación y de fermentación y los artículos de perfumería de tocador y cosméticos fabricados con alcohol no desnaturalizado (los productos con alcohol desnaturalizado no estarían sujetos a impuesto específico).

La propuesta de armonización esta contenida en el documento COM(87) 328 /2/ Revisión final (21 agosto 1987) y con ella se pretende establecer un tipo de gravamen único e inflexible para estos productos en toda el área comunitaria.

Para las bebidas alcohólicas de destilación se ha calculado la media aritmética de los tipos de gravamen existentes en los países comunitarios y se ha propuesto un tipo de 1.271 Ecus por hectolitro de alcohol puro. (otras propuestas alternativas han sido descartadas, como la aplicación de un tipo uniforme conveniente en general debido a los posibles trastornos recaudatorios). Esta propuesta incrementará previsiblemente la recaudación por este concepto en casi todos los países. En particular los tipos bajarán algo en tres países, se mantendrán en cuatro países y aumentarán bastante en el resto. El desequilibrio entre países favorecidos y perjudicados no parece de especial relevancia dado que esta postura coincide con la aceptación general de la conveniencia de gravar fuertemente el consumo de bebidas alcohólicas.

En cuanto al vino, la aplicación de un tipo de gravamen calculado sobre la media aritmética crearía graves problemas dado que las diferencias entre los tipos de gravamen existentes son muy grandes. Además, dada la posible sustituibilidad entre la cerveza y el vino se ha juzgado convenientemente tratarlos conjuntamente. La aplicación de la media aritmética en el caso del vino generaría incrementos de los tipos de gravamen hasta del 45% en algunos países, mientras que en otros daría lugar a cambios recaudatorios muy importantes desde el obtenido por la imposición sobre el vino al que se obtendría, después de la armonización con estos gravámenes, por los impuestos sobre la cerveza. La relación tipo de gravamen sobre la cerveza y el vino es muy diferente en la actualidad según el país. Con la armonización se trata no sólo de evitar traumas recaudatorios sino de evitar discriminaciones contra los productos que no produce un determinado país.

En el Cuadro nº 10 se puede observar que las medias aritméticas de los tipos de gravamen sobre el vino y la

cerveza corrientes son respectivamente 56 y 22 Ecus por hectolitro, mientras que la media ponderada es 10 y 20 Ecus por hectolitro respectivamente. Esto junto a las diferencias en los tipos de gravamen existentes en algunos países explica las dificultades de armonización. Irlanda, el Reino Unido y Dinamarca tendrían que reducir dividiendo por 16, 40; 9,07; y 9,26 veces respectivamente el tipo de gravamen existente sobre el vino corriente mientras que en España, Italia, Grecia y Portugal no existe impuesto sobre el vino. También hay grandes discrepancias en los tipos que gravan la cerveza y también coinciden en los mismos países pues Irlanda, el Reino Unido y Dinamarca tendrían que dividir los tipos de gravamen existentes por 4,79; 2,86; y 3,34 respectivamente, mientras que Francia, Luxemburgo y España tendrían que multiplicar sus tipos de gravamen por 5,80; 3,46; y 6,61 respectivamente, tal como se puede apreciar en el Cuadro nº 10. El vino espumoso y otras variantes de cerveza tienen algo menor relevancia y presentan problemas similares.

Para el resto de los productos se propone un tipo de 85 Ecus por hectolitro para productos intermedios, lo cual presenta problemas semejante a los de la cerveza y el vino en los mismos países por las mismas razones. Y, finalmente, para los productos de perfumería un tipo de 424,00 que también arrastra los mismos problemas anteriores, pero en este caso no tienen la relevancia que podrían tener en otros casos ya que al ser muy caros estos productos el impuesto específico tiene un peso relativo poco importante, con lo cual se suavizan los efectos absolutos.

En general se prevé por la Comisión un aumento muy importante de la recaudación por estos conceptos en España, Grecia, Italia y Portugal, un aumento ligero en Bélgica, Alemania, Francia y Luxemburgo y una disminución en Dinamarca, Irlanda y el Reino Unido.

En cuanto a los hidrocarburos, o aceites minerales en terminología de la comisión, tampoco han existido muchos antecedentes aparte de la propuesta general de armonización de impuestos especiales (D.O. nº C43, 29 abril 1972) y de la propuesta de directiva por la que se pretendía armonizar el criterio de evaluación de este impuesto (D.O. nº C92, 31 octubre 1973). La propuesta actual COM(87) 327/2/ Revisión final (21 agosto 1987) pretende la armonización de los tipos de gravamen.

En general, se consideran aceites minerales la gasolina, el gasoleo carburante y de calefacción, el fueloil o aceite pesado, los gases licuados del petróleo, el queroseno, los lubricantes, y algunos otros menos importantes. Su armonización requiere algunas consideraciones adicionales ya que este gravamen debe estar en coordinación al menos con las políticas energéticas, de transporte y medio ambiente. Además, es necesario tener en cuenta que las condiciones climáticas y la presencia de otros sustitutivos, así como que el destino de estos productos es en unos casos el consumo privado y en otros su utilización industrial o comercial. Todo ello ha condicionado la propuesta de armonización que se hace para cada producto en particular.

Para la gasolina se propone como se puede apreciar en el Cuadro nº 10 un tipo de gravamen de 340 Ecus/1000 litros obtenido a partir de la media aritmética simple. Las razones son que la media ponderada es algo inferior y los efectos prácticamente iguales. Con la media aritmética se deberán hacer algunos ajustes en determinados países y los ingresos totales apenas aumentarán. El consumo de gasolina es casi totalmente privado y representa casi las dos terceras partes del total de la recaudación por estos impuestos (en particular la Comisión acepta una rebaja del tipo de gravamen sobre las gasolinas sin plomo del 8,8 por cien).

Para el gasoleo se propone el tipo medio ponderado de 177 Ecus/1000 litros. Esta cifra es un 50% menor que el que grava la gasolina por lo que podría influir en la sustitución del consumo de gasolina por gasoleo. El gasoleo es de consumo principalmente comercial y las diferencias entre países notables que llevarán consigo la necesidad de ajustes. El aumento del tipo de gravamen hubiera creado mayores problemas y un tipo medio aritmético hubiera acentuado aún más las diferencias con el gravamen sobre gasolina.

El gasoleo para calefacción tiene un tratamiento muy diferente según el país. Se propone la media ponderada que es 50 Ecus/1000 litros, lo cual requerirá ciertos ajustes. La media aritmética hubiera aumentado mucho la recaudación y perjudicado su consumo ya que este gasóleo compite con otros productos en el mercado.

El fueloleo es de utilización básicamente comercial y el tipo de gravamen propuesto es la media ponderada de 17 Ecus/1000 litros. La aplicación de la media aritmética de 26 Ecus/1000 litros hubiera producido mayores, al igual que el gasoleo de consumo industrial, efectos económicos en los costes de las industrias que lo consumen.

Los gases licuados del petróleo se considera debe quedar exento cuando se destine a consumo por los hogares y se propone la media aritmética para otros usos de 85 Ecus/1000 litros.

En cuanto a los efectos, basándose en la hipótesis de consumo estable, se prevé que los ingresos fiscales disminuyan en Dinamarca, Francia, Grecia, Irlanda e Italia, que no afecten prácticamente a la recaudación en Portugal, y que aumenten en Bélgica, Alemania, España, Luxemburgo, Holanda y el Reino Unido, mientras que para el conjunto de la Comunidad apenas habrá alteraciones.

En los Cuadros nº 11 y 12 se puede observar información complementaria sobre la recaudación efectuada en términos relativos de los ingresos fiscales totales (IFT) y de éstos en el PIB, y de la importancia relativa de los ICE en el PIB y en los IFT, respectivamente, en todos los países comunitarios y para todos los ICE. Allí se puede observar que hay grandes diferencias tanto en términos de los IFT como en términos del PIB. Por ejemplo, en 1986 la importancia de los ICE en términos de la recaudación total oscilaba entre más del 18% en Irlanda y Grecia y en torno al 5% en Bélgica y Holanda. En términos del PIB las diferencias para este mismo año oscilan entre el 2% y el 4% en casi todos los países. Sin embargo, la importancia de los efectos sobre la recaudación conviene evaluarla conjuntamente con las variaciones en la recaudación por el IVA. De esta manera se produce una mayor libertad para aceptar el cambio en la medida en que presupuestariamente un país podría salir perjudicado en la recaudación por IVA y beneficiado en la recaudación por los ICEs.

Las cifras correspondientes al cuadro nº 11 pueden verse de forma más sintética y resumida en los gráficos por países que se han incorporado a continuación de los cuadros.

Dadas las muchas variables que intervienen tanto dentro como fuera del sistema de fiscalidad indirecta y el intervalo de tiempo aún por transcurrir hasta 1992, el cálculo global de las consecuencias sobre el presupuesto es impreciso. Una extrapolación de los datos fiscales y de consumo corriente permite afirmar que Irlanda y Dinamarca tendrían pérdidas significativas, Francia pérdidas menos importantes, Bélgica, Italia y Holanda se mantendrán en una situación más o menos estable, Alemania, Grecia y el Reino Unido moderados incrementos y Luxemburgo, Portugal y España importantes aumentos de recaudación.

La importancia de los ICEs es menor que la del IVA, sin embargo la recaudación de las cinco grandes accisas no es despreciable. En el Cuadro nº 13 se puede observar la recaudación en términos del PIB para los nueve países comunitarios que allí se indican en el año 1982.

En síntesis, los esfuerzos de la Comisión se han centrado únicamente en la realización de propuestas de armonización para los ICEs que recaen sobre la fabricación o el consumo de vino, cerveza, alcohol, hidrocarburos y tabaco. La aceptación de la mayor parte de ellas presenta dificultades importantes, ligadas fundamentalmente a las fuertes discrepancias en la estructura o tipos de gravamen de los impuestos que afectan a los productos indicados anteriormente y tan solo los impuestos sobre las labores de tabaco están parcialmente armonizados. La revitalización del proceso de armonización de las "grandes accisas" que se concretó en el informe Cockfield y en la aprobación del Acta Unica no ha tenido una continuidad practica hasta el presente, lo que hace prever, apoyado por ciertas manifestaciones públicas de los responsables de varios países, en un nuevo periodo de estancamiento o en unas nuevas propuestas.

5. Conclusiones.

Para la consecución de los objetivos de la Europa Comunitaria es necesario la realización de un mercado común, pero su creación está condicionada a la superación de distintos tipos de obstáculos.

La supresión de los primeros obstáculos se consiguió mediante la creación de una unión aduanera y la sustitución de los impuestos acumulativos o en cascada por un impuesto transparente, como es el IVA, que permitió medir con precisión la carga fiscal que soportaban los productos objeto de comercio.

La supresión de los obstáculos arancelarios y fiscales derivados de la imposición sobre ventas acumulativa, no eliminó las trabas al comercio, como se indica en el Libro Blanco. En este documento se señalan los obstáculos que todavía quedan por superar, para alcanzar la libre circulación de mercancías sin que exista ningún obstáculo ni discriminación. Estos obstáculos se concretan en las barreras técnicas, físicas y fiscales.

La verdadera libertad de circulación solo se puede lograr si se eliminan los controles fronterizos. Para ello se ha propuesto la sustitución del principio de destino en el comercio intracomunitario por el principio de país de origen, con lo cual las mercancías no estarían sujetas a ajustes fiscales en frontera. Sin embargo, esta sustitución crearía discriminaciones por productos según el gravamen aplicado en el país de origen, por lo que la aproximación o armonización de la imposición indirecta, sería conveniente para facilitar el comercio de bienes entre los países comunitarios.

La historia del proceso armonizador es dilatada en el tiempo. Para el IVA se inició en el año 1967 y, aunque todavía subsisten excepciones en la configuración estructural del impuesto, se puede afirmar que básicamente queda pendiente la aproximación de los tipos de gravamen.

En cuanto a los ICEs, denominados "accisas" en terminología comunitaria, el origen del proceso armonizador data de 1971 pero su estado actual es poco satisfactorio. Tan solo parece haber una aceptación tácita sobre las "accisas" que se podrían armonizar (vino, cerveza, alcohol, hidrocarburos y tabaco). En el único caso en el que el proceso armonizador está avanzado es en la "accisa" que grava las labores de tabaco. Las demás presentan dificultades importantes para la aproximación de estructuras y tipos de gravamen.

En el presente, cada país está haciendo una evaluación de la aplicación de las últimas propuestas de la Comisión de 21 de agosto de 1987. La aprobación de estas u otras propuestas por el Consejo supondría el impulso definitivo para que se llegase finalmente a la armonización de la imposición indirecta.

CUADRO n. 1
Tipos de gravamen en el IVA a 31 de marzo 1985

	reducido	normal	aumentado
Alemania	7	14	---
Bélgica	6 y 7	19	25
Dinamarca	---	22	---
Francia	5,5 y 7	18,6	33,3
Grecia	---	---	---
Holanda	5	19	---
Irlanda	10	23	38
Italia	2 y 9	18	---
Luxemburgo	3 y 6	12	---
Portugal	---	---	---
Reino Unido	---	15	---
España	---	---	---

FUENTE: Libro Blanco. COM(85) 310 final. (9 Septiembre 1985)

CUADRO n. 2
Tipos de gravamen en el IVA a 1 de abril de 1987

	Tipos reducidos	tipo normal	tipos incrementados
Alemania	7	14	---
Bélgica (1)(2)	1 y 6	19	25 y 25+8
Dinamarca	---	22	---
Francia	2,1-4-5,5 y 7	18,6	33 1/3
Grecia	6	18	36
Holanda	6	20	---
Irlanda (1)	2,4 y 10	25	---
Italia (1)	2 y 9	18	38
Luxemburgo	3 y 6	12	---
Portugal (1)	8	16	30
Reino Unido (1)	---	15	---
España	6	12	33

(1) Estos países también aplican un reembolso de los impuestos pagados en la fase anterior (es decir, el tipo cero) a determinadas operaciones interiores. (N.B. todos los Estados miembros aplican el tipo cero a las exportaciones y operaciones similares).

(2) También se aplica un tipo intermedio del 17%.

FUENTE: COM(87) 320 final. (21 agosto 1987)

CUADRO n. 3
Datos básicos de PIB y de IFT en los países de la Comunidad Europea

	1965	1970	1975	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986
ALEMANIA	PIB 459189,8	675896,6	1027789,9	1499860,5	1539728,7	1599433,1	1675201,0	1754594,6	1838354,4	1938496
	IFT 145104	222370	366921	569947	578938	598188	624850	657973	694898	726936
millones de marcos A.										
BELGICA	PIB 841,0064	1281,761	2309,8005	3517,5	3642,6470	3973,5682	4204,9670	4511,3763	4809,3603	5144,339
	IFT 259,03	451,18	949,79	1533,63	1610,05	1804,61	1913,26	2097,79	2255,59	2335,53
miles de millones de FB										
DINAMARCA	PIB 70327,75	118574,2	216007,24	373582,41	408169,97	464305,61	512049,46	560085,41	613717,47	666780,6
	IFT 21028	47904	89427	169980	184901	206616	238103	268841	301949	337391
millones de Kroner										
FRANCIA	PIB 483,0857	782,2191	1453,7433	2771,1764	3110,8411	3564,7945	3932,6905	4282,0879	4582,0394	5034,434
	IFT 169,08	278,47	543,7	1177,75	1338,44	1561,38	1753,98	1948,35	2089,41	2089,41
miles de millones de FF										
GRECIA	PIB 179553,3	298946,5	673272,35	1712237,7	2051890,0	2572012,5	3078228,2	3805945,5	4610743,5	5557501,
	IFT 36988	72644	165625	489700	597100	817900	1025050	1328275	1618371	2039603
millones de dracmas										
HOLANDA	PIB 72084,33	121159,5	219768,87	336855,89	352787,61	369052,86	381349,03	398473,45	414644,44	429978,0
	IFT 23932	45556	96039	154280	159460	167550	178090	180110	186590	195640
millones de guilders										
IRLANDA	PIB 960	1620,641	3796,8253	9372,6764	11368,835	13333,468	14524,025	16109,223	17268,081	18247,98
	IFT 249,6	505,64	1196	3186,71	4001,83	4920,05	5664,37	6427,58	6751,82	7335,69
millones de libras irlandesas										
ITALIA	PIB 45169,49	72520,66	144760,95	389976,66	468260,45	545768,54	631949,86	720914,52	806432,27	895093,9
	IFT 10660	17550	36335	116993	145629	183924	226870	253041	279832	324024
miles de millones de liras I.										
LUXEMBURGO	PIB 35240,13	56390,72	111612,61	147019,55	161970,44	181995,08	200853,54	224346,79	241065,42	252867,9
	IFT 10713	17030	37167	50131	65760	74072	87773	94450	103176	111110
millones de francos										
PORTUGAL	PIB 107554,3	177458,8	377558,70	1255679,4	1498799,3	1848235,4	2278090,6	2806860,2	3568408,3	4343212,
	IFT 19790	40993	93257	360380	455635	572953	754048	903809	1109775	1407201
millones de escudos										
REINO UNIDO	PIB 35764,70	51390,83	106025,42	230093,48	253079,23	275002,53	299860,15	319231,77	350346,45	373546,1
	IFT 10944	19066	37533	81223	92627	108626	113647	122585	133482	145683
millones de libras esterlinas										
ESPAÑA	PIB 1401,632	2578,953	6018,5714	15189,875	16990,784	19547,868	22222,939	25150,753	27944,027	31930,03
	IFT 206,04	443,58	1179,64	3660,76	4332,65	5043,35	6200,2	7344,02	8047,88	9706,73
billones de Ptas.										

FUENTE: Statistiques des recettes publiques des pays membres de L'O.C.D.E. 1965-1987. Paris 1988.

Nota: El PIB (Producto Interior Bruto) ha sido calculado a partir de las cifras relativas de ingresos fiscales totales respecto del PIB y de la recaudación total por ingresos fiscales totales (IFT) de cada país.

CUADRO n. 4
Cifras básicas de recaudación por IVA e ICE en los países de la Comunidad Europea

		1965	1970	1975	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986
ALEMANIA	IVA ---		38125	54082	93448	97789	97717	105871	110483	109825	111139
	ICE 16078		23160	32458	40224	41711	43183	45455	46658	47084	48283
millones de marcos A.											
BELGICA	IVA ---		4,7	150,98	257,79	281,88	299,39	317,56	334,42	354,17	361,33
	ICE 21,42		36,34	61,93	80,68	79,65	92,02	101,42	102,92	106,08	108,77
miles de millones de FB											
DINAMARCA	IVA ---		8990	15117	37727	42273	46235	50237	55318	60462	65746
	ICE 5515		7746	12019	20829	21888	24615	29442	33034	36084	46448
millones de Kroner											
FRANCIA	IVA 33,93		70,76	124,89	244,25	276,94	325,88	354,58	381,28	410,86	427,19
	ICE 18,2		23,05	34,99	71,34	74,61	83,15	93,62	107,65	125,95	143,23
miles de millones de FF											
GRECIA	IVA ---		---	---	---	---	---	---	---	---	---
	ICE 6833		11003	23321	---	---	67100	129326	197244	234176	386324
millones de dracmas											
HOLANDA	IVA ---		6657	13789	24420	24950	25080	26340	28270	30390	32260
	ICE 1940		3769	6083	8350	8270	8840	9700	10200	10190	10850
millones de guilders											
IRLANDA	IVA ---		---	175,56	470,44	618,03	951,5	1193,64	1367,52	1392,6	1528,82
	ICE 97,92		180,74	311,03	823,35	1042,17	1107,41	1152,44	1210,27	1285,61	1350,26
millones de libras irlandesas											
ITALIA	IVA ---		---	4970	18274	21851	26335	32474	38177	40579	47453
	ICE 1580		2653	3724	7916	8692	10153	14012	15704	16257	---
miles de millones de libras l.											
LUXEMBURGO	IVA ---		1166	4449	6572	7706	9074	10508	12490	13230	14302
	ICE 1054		1213	2592	5404	5398	6428	8991	9314	9825	10118
millones de francos											
PORTUGAL	IVA ---		---	---	---	---	---	---	---	---	247760
	ICE 2959		5659	12140	59043	66388	88725	127893	153508	180834	250530
millones de escudos											
REINO UNIDO	IVA ---		---	3299	11792	11577	14567	15887	18186	21165	22589
	ICE 2352		3424	4716	9032	11263	12909	13983	15113	16272	17508
millones de libras esterlinas											
ESPAÑA	IVA ---		---	---	---	---	---	---	---	---	---
	ICE 11,5		20,36	26,02	206,15	283,26	246,12	341,5	462,68	---	---
billones de Ptas.											

FUENTE: Statistiques des recettes publiques des pays membres de L'O.C.D.E. 1965-1987. Paris 1988.

Nota: La cifra de IVA (Impuesto sobre el Valor Añadido) corresponde al concepto 5 111 de la clasificación de impuestos de la O.C.D.E. y la cifra de ICE (Impuestos sobre Consumos Específicos o Accisas) al concepto 5121 de la clasificación de impuestos de la O.C.D.E.

CUADRO n. 5
Importancia relativa del IVA en los IFT y de estos en el PIB.

		1965	1970	1975	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986
ALEMANIA	IFT/PIB	0,316	0,329	0,357	0,38	0,376	0,374	0,373	0,375	0,378	0,375
	IVA/IFT	---	0,171448	0,147394	0,163959	0,168911	0,163354	0,169434	0,167914	0,158044	0,152886
millones de marcos A.											
BELGICA	IFT/PIB	0,308	0,352	0,4112	0,436	0,442	0,454153	0,455	0,465	0,469	0,454
	IVA/IFT	---	0,010417	0,158961	0,168091	0,175075	0,165902	0,165978	0,159415	0,157018	0,154710
miles de millones de FB											
DINAMARCA	IFT/PIB	0,299	0,404	0,414	0,455	0,453	0,445	0,465	0,48	0,492	0,506
	IVA/IFT	---	0,187667	0,169042	0,22100	0,228625	0,223772	0,210988	0,205764	0,200239	0,194865
millones de Kroner											
FRANCIA	IFT/PIB	0,35	0,356	0,374	0,425	0,428	0,438	0,446	0,455	0,456	0,442
	IVA/IFT	0,200674	0,254102	0,229703	0,207386	0,208000	0,208712	0,202157	0,195693	0,196639	0,191976
miles de millones de FF											
GRECIA	IFT/PIB	0,206	0,243	0,246	0,286	0,291	0,318	0,333	0,349	0,351	0,367
	IVA/IFT	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---
millones de dracmas											
HOLANDA	IFT/PIB	0,332	0,376	0,437	0,458	0,452	0,454	0,467	0,452	0,45	0,455
	IVA/IFT	---	0,146127	0,143577	0,158283	0,156465	0,149686	0,147902	0,156959	0,162870	0,164894
millones de guilders											
IRLANDA	IFT/PIB	0,26	0,312	0,315	0,34	0,352	0,369	0,39	0,399	0,391	0,402
	IVA/IFT	---	---	0,146789	0,147625	0,154436	0,193392	0,210727	0,212758	0,206255	0,208408
millones de libras irlandesas											
ITALIA	IFT/PIB	0,236	0,242	0,251	0,3	0,311	0,337	0,359	0,351	0,347	0,362
	IVA/IFT	---	---	0,136782	0,156197	0,150045	0,143184	0,143139	0,150872	0,145012	0,146449
miles de millones de liras l.											
LUXEMBURGO	IFT/PIB	0,304	0,302	0,333	0,409	0,406	0,407	0,437	0,421	0,428	0,424
	IVA/IFT	---	0,068467	0,119702	0,109294	0,117183	0,122502	0,119717	0,132239	0,128227	0,133394
millones de francos											
PORTUGAL	IFT/PIB	0,184	0,231	0,247	0,287	0,304	0,31	0,331	0,322	0,311	0,324
	IVA/IFT	---	---	---	---	---	---	---	---	---	0,176065
millones de escudos											
REINO UNIDO	IFT/PIB	0,306	0,371	0,354	0,353	0,366	0,395	0,379	0,384	0,381	0,39
	IVA/IFT	---	---	0,087895	0,145180	0,124985	0,134102	0,139792	0,148354	0,158560	0,155055
millones de libras esterlinas											
ESPAÑA	IFT/PIB	0,147	0,172	0,196	0,241	0,255	0,258	0,279	0,292	0,288	0,304
	IVA/IFT	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---
billones de Pts.											

FUENTE: Statistiques des recettes publiques des pays membres de L'O.C.D.E. 1965-1987. Paris 1988.

Nota: La cifra de IVA (Impuesto sobre el Valor Añadido) corresponde al concepto 5 111 de la clasificación de impuestos de la O.C.D.E. y la cifra de ICE (Impuestos sobre Consumos Específicos o Accisas) al concepto 5121 de la clasificación de impuestos de la O.C.D.E.

CUADRO n. 6
Recaudación por IVA en términos del PIB estimada
por la Comisión para el año 1982 (*).

Belgica	7,67
Dinamarca	9,84
Alemania	6,34
Francia	9,19
Irlanda	8,22
Italia	5,48
Luxemburgo	6,04
Países Bajos	6,83
Reino Unido	5,22

CEE (media ponderada)	7,05

(*) FUENTE: Libro Blanco. COM(85) 310 final.
(9 septiembre 1985).

		CUADRO n. 7									
		Importancia relativa del IVA en el PIB y en los IFT.									
		1965	1970	1975	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986
ALEMANIA	IVA/IFT ---		0,171448	0,147394	0,163959	0,168911	0,163354	0,169434	0,167914	0,158044	0,152886
	IVA/PIB ---		0,056406	0,052619	0,062304	0,063510	0,061094	0,063198	0,062967	0,059740	0,057332
millones de marcos A.											
BELGICA	IVA/IFT ---		0,010417	0,158961	0,168091	0,175075	0,165902	0,165978	0,159415	0,157018	0,154710
	IVA/PIB ---		0,003666	0,065364	0,073287	0,077383	0,07532	0,075520	0,074128	0,073641	0,070238
miles de millones de FB											
DINAMARCA	IVA/IFT ---		0,187667	0,169042	0,221	0,228625	0,223772	0,210988	0,205764	0,200239	0,194865
	IVA/PIB ---		0,075817	0,069983	0,100987	0,103567	0,099578	0,098109	0,098767	0,098517	0,098602
millones de Kroner											
FRANCIA	IVA/IFT 0,200674	0,254102	0,229703	0,207386	0,208000	0,208712	0,202157	0,195693	0,196639	0,191976	
	IVA/PIB 0,070235	0,090460	0,085909	0,088139	0,089024	0,091416	0,090162	0,089040	0,089667	0,084853	
miles de millones de FF											
GRECIA	IVA/IFT ---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---
	IVA/PIB ---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---
millones de dracmas											
HOLANDA	IVA/IFT ---		0,146127	0,143577	0,158283	0,156465	0,149686	0,147902	0,156959	0,162870	0,164894
	IVA/PIB ---		0,054944	0,062743	0,072493	0,070722	0,067957	0,069070	0,070945	0,073291	0,075027
millones de guilders											
IRLANDA	IVA/IFT ---	---	0,146789	0,147625	0,154436	0,193392	0,210727	0,212758	0,206255	0,208408	
	IVA/PIB ---	---	0,046238	0,050192	0,054361	0,071361	0,082183	0,084890	0,080645	0,083780	
millones de libras irlandesas											
ITALIA	IVA/IFT ---	---	0,136782	0,156197	0,150045	0,143184	0,143139	0,150872	0,145012	0,146449	
	IVA/PIB ---	---	0,034332	0,046859	0,046664	0,048253	0,051386	0,052956	0,050319	0,053014	
miles de millones de liras l.											
LUXEMBURGO	IVA/IFT ---		0,068467	0,119702	0,109294	0,117183	0,122502	0,119717	0,132239	0,128227	0,133394
	IVA/PIB ---		0,020677	0,039861	0,044701	0,047576	0,049858	0,052316	0,055672	0,054881	0,056559
millones de francos											
PORTUGAL	IVA/IFT ---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	0,176065
	IVA/PIB ---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	0,057045
millones de escudos											
REINO UNIDO	IVA/IFT ---	---	0,087895	0,145180	0,124985	0,134102	0,139792	0,148354	0,158560	0,155055	
	IVA/PIB ---	---	0,031115	0,051248	0,045744	0,052970	0,052981	0,056968	0,060411	0,060471	
millones de libras esterlinas											
ESPAÑA	IVA/IFT ---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---
	IVA/PIB ---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---
billones de Pts.											

FUENTE: Statistiques des recettes publiques des pays membres de L'O.C.D.E. 1965-1987. Paris 1988.

CUADRO n. 8
Estimación de los flujos de compensación entre
Estados tras la armonización del IVA (*).

	millones Ecu	% PIB
Alemania	-3534	-0,38
Bélgica/Lux (1)	-747	-0,62
Dinamarca	680	0,82
Francia	2421	0,24
Grecia	437	1,08
Holanda	-1509	-0,86
Irlanda	52	0,21
Italia	147	0,03
Portugal	77	0,26
Reino Unido	1845	0,33
España	132	0,06

FUENTE: COM(87) 321 final/2 (21 agosto 1987).

CUADRO n. 9
Algunos ejemplos de tipos de gravamen en ICE en marzo de 1985.

Ecus por:	20 cigarrillos	1 litro cerveza	1 litro vino	0,75 l. de bebida alco- holica de des- tilación.	1 litro de supercar- burante.	Recaudación en % PIB (1)
Alemania	0,73	0,13	0,33	3,78	0,25	2,29
Bélgica	1,96	0,65	1,35	9,58 (2)	0,28	3,27
Dinamarca	1,02	0,07	0,00	3,43	0,23	2,58
Holanda	0,31	0,03	0,03	3,37	0,36	2,12
Grecia	0,28	0,22	0,00	0,16	0,29	n.a.
Holanda	1,14	1,14	2,74	7,84	0,36	7,63
Irlanda	0,57	0,18	0,00	0,75	0,49	2,72
Italia	0,54	0,06	0,13	2,54	0,20	3,75
Luxemburgo	0,74	0,23	0,33	3,79	0,28	1,92
Reino Unido	1,25	0,70	1,60	7,70	0,29	4,35

(1): Cifras de 1982.

(2): Promedio estimado.

FUENTE: Libro Blanco. COM(87) 310 final (9 septiembre 1985).

CUADRO n. 10
PRINCIPALES TIPOS DE GRAYAXEN EN ALGUNOS ICR, TIPOS MEDIOS Y TIPOS PROPUESTOS POR LA COMISION.

	B	DE	D	F	GR	IRL	I	L	ML	LX	SP	P	Media ponderada de los tipos impositivos	Media aritmética de los tipos impositivos	Tipo Propuesto
1. BEBIDAS ALCOHOLICAS															
Impuesto especial que grava 1 hl. de alcohol puro	1251,78	3498,66	1173,98	1148,82	47,86	2721,78	230,25	841,91	1298,09	2483,36	308,90	248,24	1118	1271	1271,00
Impuesto especial que grava 1 hl. de vino corriente	32,59	157,44	0,00	3,30	0,00	278,84	0,00	13,29	33,80	154,32	0,00	0,00	10	56	17,00
Impuesto especial que grava 1 hl. de cerveza corriente	19,2	56,86	6,56	2,93	10,27	81,50	16,96	4,90	20,00	48,75	2,57	8,51	20	22	17,00
Impuesto especial que grava 1 hl. de vino espumoso corriente	21,41	298,82	25,58	3,30	0,00	515,14	0,00	31,45	57,48	225,99	(3)	(3)	(3)	98	30,00
Impuesto especial que grava 1 hl. de producto intermedio corriente	61	292,39	70,44	5,70	1,97	404,32	9,66	41,00	63,31	286,00	0,00	0,00	84	103	85,00
Impuesto especial que grava 1 hl. de alcohol (no desnaturalizado para utilizar en perfumes)	0,00	0,00	289,55	115,16	42,33	2514,14	230,16	0,00	444,55	2202,65	0,00	0,00	(3)	479	424,00
2. ACTIVOS MINERALES															
Impuesto especial que grava 1000 L de gasolina normal	260,94	472,50	255,77	368,74	348,81	361,50	557,34	208,75	340,33	270,69	253,88	351,53	336	340	340,00
Impuesto especial que grava 1000 L de gasolina sin plomo	260,94	431,63	226,81	368,74	361,51	361,50	557,34	208,75	327,17	258,28	253,87	351,53	(3)	331	310,00
Impuesto especial que grava 1000 L de diesel de carretera	122,51	236,25	213,29	190,49	106,38	279,08	177,62	100,18	108,83	228,92	123,51	161,77	177	153	177,00
Impuesto especial que grava 1000 L de gasóleo para calefacción	0	236,25	8,11	53,21	108,66	48,04	177,62	0,00	43,96	15,36	38,42	23,24	50	62	50,00
Impuesto especial que grava 1000 L de "fueloil" pesado	0	235,62	7,24	24,63	93,12	10,28	6,77	2,33	14,64	11,20	8,69	10,89	17	26	17,00
Impuesto especial que grava 1000 L de GLP	0	163,46	159,61	137,74	39,65	222,39	95,85	20,97	0,00	135,34	27,42	16,80	61	85	85
3. CIGARRILLOS (1)															
Impuesto especial específico que grava 1000 cigarrillos corrientes	2,49	77,49	27,27	1,33	0,61	48,94	1,83	1,72	25,99	42,75	0,69	2,23	(3)	19	19,50
Impuesto especial ad-valorem más IVA (en % del precio al por menor de los cigarrillos)	66,36%	39,25%	43,78%	71,06%	60,42%	33,61%	68,64%	63,55%	35,73%	34,04%	51,94%	64,82%	(3)	52,77%	52% 54%

(1) No se exponen los tipos de gravamen individuales de otros productos del tabaco porque la base varía considerablemente de un Estado miembro a otro. Para una mayor información de las bases y los tipos impositivos, véase el Anexo de la Exposición de motivos del COM(87) 326.

(2) En el cálculo de las medias se ha tenido en cuenta la devolución total o parcial de los impuestos especiales a ciertos usuarios, que da como resultado un tipo impositivo real menor que el tipo normal de referencia.

(3) No se dispone de datos suficientes.

(4) De acuerdo con los datos a disposición de la Comisión en su fecha.

FUENTE: Documentos COM(87) 320 final; COM(87) 324 final; COM(87) 325 final; COM(87) 326 final; COM(87) 327 final; COM(87) 328 final; Leon Gordon. "Eliminación de Fronteras Fiscales en la C.E.E." Revista Noticias C.E.E. n. 42 Julio 1988 (pags. 47-53).

CUADRO n. 11
Importancia relativa de los ICE en los IFT y de estos en el PIB.

		1965	1970	1975	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986
ALEMANIA	ICE/IFT	0,110803	0,104150	0,088460	0,070574	0,072047	0,072189	0,072745	0,070911	0,067756	0,066419
	IFT/PIB	0,316	0,329	0,357	0,38	0,376	0,374	0,373	0,375	0,378	0,375
millones de marcos A.											
BELGICA	ICE/IFT	0,082693	0,080544	0,065203	0,052607	0,049470	0,050991	0,053009	0,049061	0,047029	0,046571
	IFT/PIB	0,308	0,352	0,4112	0,436	0,442	0,454153	0,455	0,465	0,469	0,454
miles de millones de FB											
DINAMARCA	ICE/IFT	0,262269	0,161698	0,134400	0,122537	0,118376	0,119134	0,123652	0,122875	0,119503	0,137668
	IFT/PIB	0,299	0,404	0,414	0,455	0,453	0,445	0,465	0,48	0,492	0,506
millones de Kroner											
FRANCIA	ICE/IFT	0,107641	0,082773	0,064355	0,060573	0,056037	0,053254	0,053375	0,055251	0,060280	0,064366
	IFT/PIB	0,35	0,356	0,374	0,425	0,428	0,438	0,446	0,455	0,456	0,442
miles de millones de FF											
GRECIA	ICE/IFT	0,184735	0,151464	0,140806	---	---	0,082039	0,126165	0,148496	0,144698	0,189411
	IFT/PIB	0,206	0,243	0,246	0,286	0,291	0,318	0,333	0,349	0,351	0,367
millones de dracmas											
HOLANDA	ICE/IFT	0,081063	0,082733	0,063338	0,054122	0,051862	0,052760	0,054466	0,056632	0,054611	0,055459
	IFT/PIB	0,332	0,376	0,437	0,458	0,452	0,454	0,467	0,452	0,45	0,455
millones de guilders											
IRLANDA	ICE/IFT	0,392307	0,357447	0,260058	0,258369	0,260423	0,225081	0,203454	0,188293	0,190409	0,184067
	IFT/PIB	0,26	0,312	0,315	0,34	0,352	0,369	0,39	0,399	0,391	0,402
millones de libras irlandesas											
ITALIA	ICE/IFT	0,148217	0,151168	0,102490	0,067662	0,059685	0,055202	0,061762	0,062061	0,058095	---
	IFT/PIB	0,236	0,242	0,251	0,3	0,311	0,337	0,359	0,351	0,347	0,362
miles de millones de liras l.											
LUXEMBURGO	ICE/IFT	0,098385	0,071227	0,069739	0,089870	0,082086	0,086780	0,102434	0,098613	0,095225	0,094370
	IFT/PIB	0,304	0,302	0,333	0,409	0,406	0,407	0,437	0,421	0,428	0,424
millones de francos											
PORTUGAL	ICE/IFT	0,149519	0,138047	0,130177	0,163835	0,145704	0,154855	0,169608	0,169845	0,162946	0,178034
	IFT/PIB	0,184	0,231	0,247	0,287	0,304	0,31	0,331	0,322	0,311	0,324
millones de escudos											
REINO UNIDO	ICE/IFT	0,214912	0,179586	0,125649	0,111200	0,121595	0,118838	0,123038	0,123285	0,121904	0,120178
	IFT/PIB	0,306	0,371	0,354	0,353	0,366	0,395	0,379	0,384	0,381	0,39
millones de libras esterlinas											
ESPAÑA	ICE/IFT	0,055814	0,045899	0,022057	0,056313	0,065378	0,048800	0,055078	0,063000	---	---
	IFT/PIB	0,147	0,172	0,196	0,241	0,255	0,258	0,279	0,292	0,288	0,304
billones de Pts.											

FUENTE: Statistiques des recettes publiques des pays membres de* O.C.D.E. 1965-1987. Paris 1988.

CUADRO n. 12
Importancia relativa de los ICE en el PIB y en los IFT.

		1965	1970	1975	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986
ALEMANIA	ICE/PIB	0,035013	0,034265	0,031580	0,026818	0,027089	0,026998	0,027134	0,026591	0,025612	0,024907
	ICE/IFT	0,110803	0,104150	0,088460	0,070574	0,072047	0,072189	0,072745	0,070911	0,067756	0,066419
millones de marcos A.											
BELGICA	ICE/PIB	0,025469	0,028351	0,026811	0,022936	0,021865	0,023158	0,024119	0,022813	0,022056	0,021143
	ICE/IFT	0,082693	0,080544	0,065203	0,052607	0,049470	0,050991	0,053009	0,049061	0,047029	0,046571
miles de millones de FB											
DINAMARCA	ICE/PIB	0,078418	0,065326	0,055641	0,055754	0,053624	0,053014	0,057498	0,058980	0,058795	0,069660
	ICE/IFT	0,262269	0,161698	0,134400	0,122537	0,118376	0,119134	0,123652	0,122875	0,119503	0,137668
millones de Kroner											
FRANCIA	ICE/PIB	0,037674	0,029467	0,024068	0,025743	0,023983	0,023325	0,023805	0,025139	0,027487	0,028450
	ICE/IFT	0,107641	0,082773	0,064355	0,060573	0,056037	0,053254	0,053375	0,055251	0,060280	0,064366
miles de millones de FF											
GRECIA	ICE/PIB	0,038055	0,036805	0,034638	---	---	0,026088	0,042013	0,051825	0,050789	0,069513
	ICE/IFT	0,184735	0,151464	0,140806	---	---	0,082039	0,126165	0,148496	0,144698	0,189411
millones de dracmas											
HOLANDA	ICE/PIB	0,026912	0,031107	0,027679	0,024788	0,023441	0,023953	0,025436	0,025597	0,024575	0,025233
	ICE/IFT	0,081063	0,082733	0,063338	0,054122	0,051862	0,052760	0,054466	0,056632	0,054611	0,055459
millones de guilders											
IRLANDA	ICE/PIB	0,102	0,111523	0,081918	0,087845	0,091669	0,083054	0,079347	0,075129	0,074450	0,073995
	ICE/IFT	0,392307	0,357447	0,260058	0,258369	0,260423	0,225081	0,203454	0,188293	0,190409	0,184067
millones de libras irlandesas											
ITALIA	ICE/PIB	0,034979	0,036582	0,025725	0,020298	0,018562	0,018603	0,022172	0,021783	0,020159	---
	ICE/IFT	0,148217	0,151168	0,102490	0,067662	0,059685	0,055202	0,061762	0,062061	0,058095	---
miles de millones de liras l.											
LUXEMBURGO	ICE/PIB	0,029909	0,021510	0,023223	0,036757	0,033327	0,035319	0,044763	0,041516	0,040756	0,040012
	ICE/IFT	0,098385	0,071227	0,069739	0,089870	0,082086	0,086780	0,102434	0,098613	0,095225	0,094370
millones de francos											
PORTUGAL	ICE/PIB	0,027511	0,031889	0,032153	0,047020	0,044294	0,048005	0,056140	0,054690	0,050676	0,057683
	ICE/IFT	0,149519	0,138047	0,130177	0,163835	0,145704	0,154855	0,169608	0,169845	0,162946	0,178034
millones de escudos											
REINO UNIDO	ICE/PIB	0,065763	0,066626	0,044479	0,039253	0,044503	0,046941	0,046631	0,047341	0,046445	0,046869
	ICE/IFT	0,214912	0,179586	0,125649	0,111200	0,121595	0,118838	0,123038	0,123285	0,121904	0,120178
millones de libras esterlinas											
ESPAÑA	ICE/PIB	0,008204	0,007894	0,004323	0,013571	0,016671	0,012590	0,015367	0,018396	---	---
	ICE/IFT	0,055814	0,045899	0,022057	0,056313	0,065378	0,048800	0,055078	0,063000	---	---
billones de Ptas.											

FUENTE: Statistiques des recettes publiques des pays membres de* O.C.D.E. 1965-1987. Paris 1988.

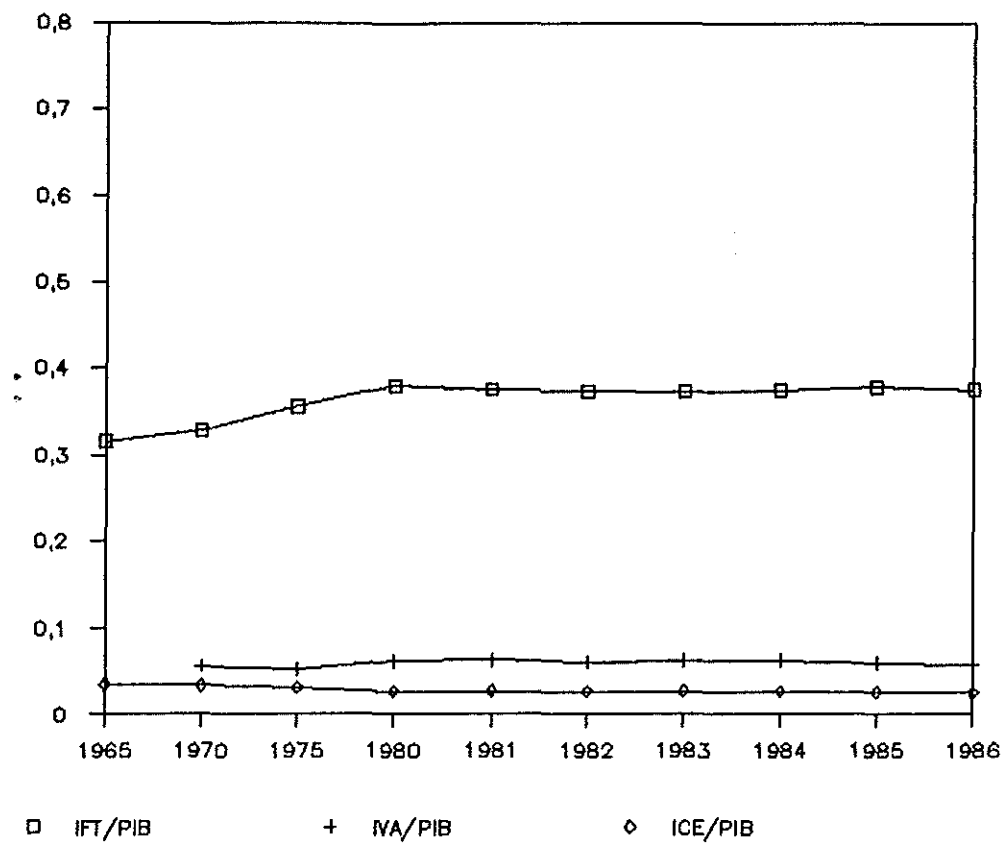
CUADRO n. 13
 : Recaudación por los 5 grandes ICE
 en términos del PIB en 1987.

Alemania	2,58
Bélgica	2,29
Dinamarca	3,27
Francia	2,12
Irlanda	7,63
Italia	2,72
Luxemburgo	3,75
Países Bajos	1,92
Reino Unido	4,35

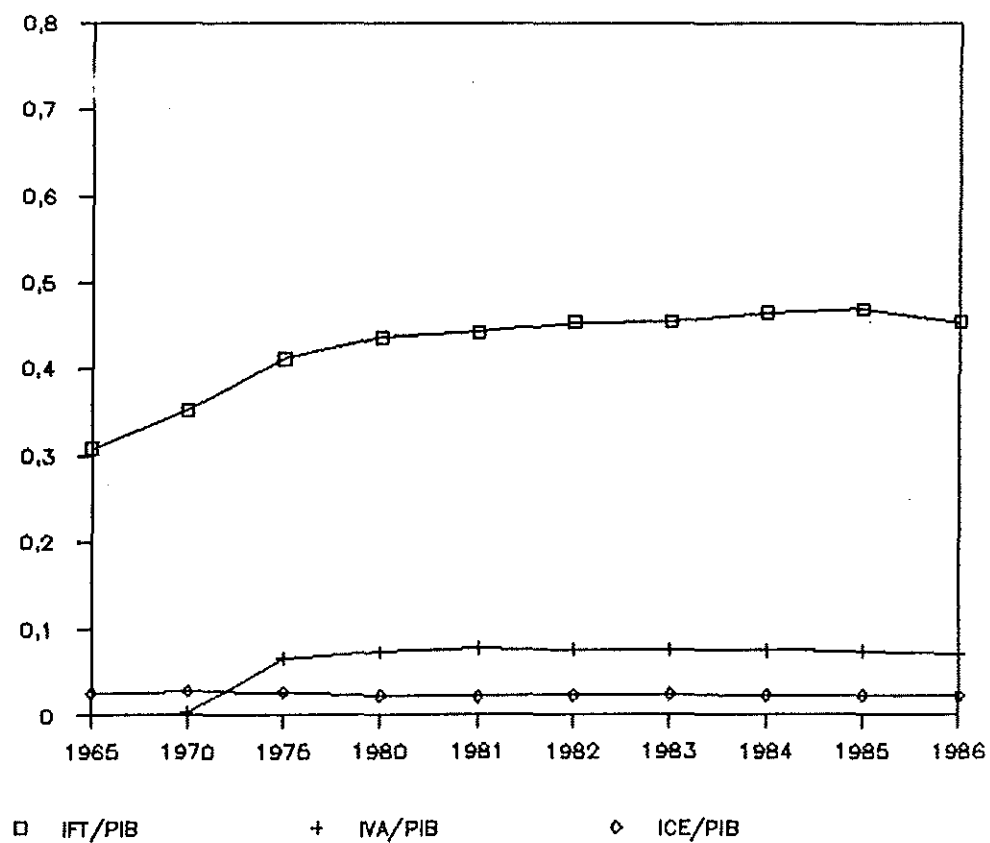
CEE	3,37
(media ponderada de 9 países)	

FUENTE: Libro Blanco. COM(85) 310 final
 (9 septiembre 1985).

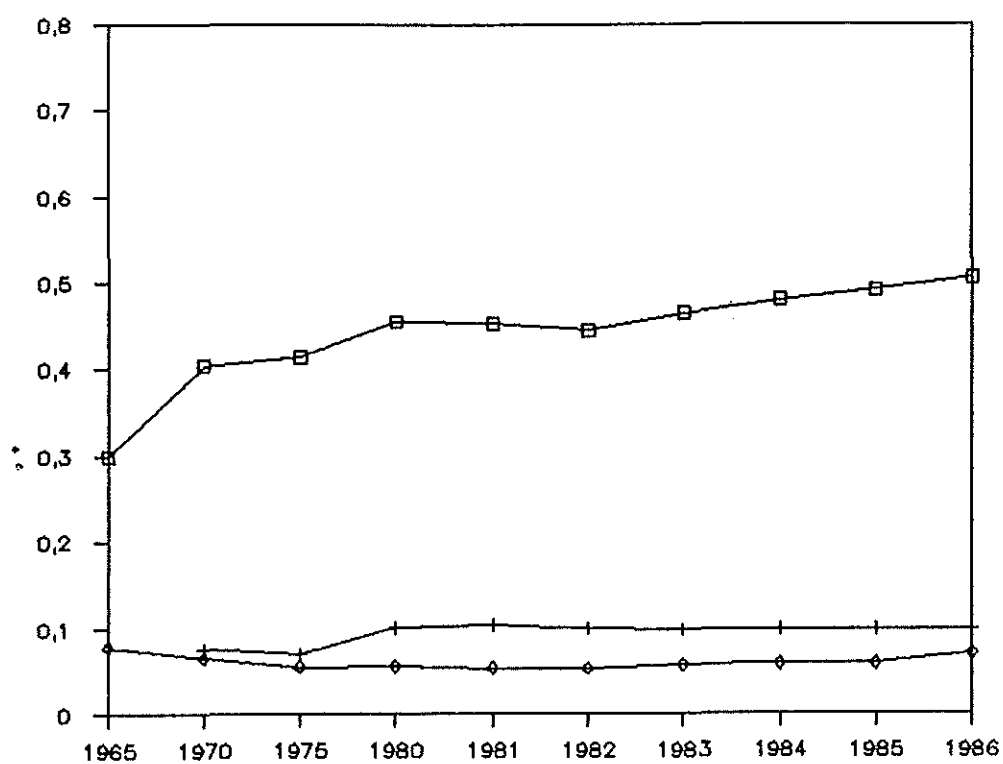
ALEMANIA



BELGICA



DINAMARCA

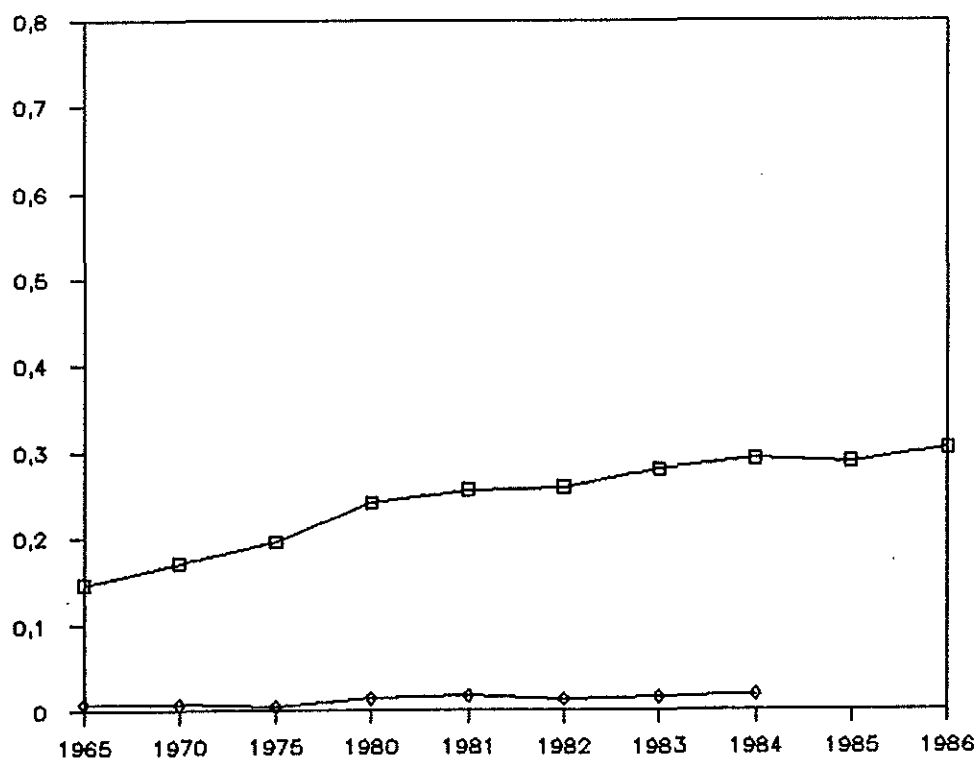


□ IFT/PIB

+ IVA/PIB

◇ ICE/PIB

ESPAÑA

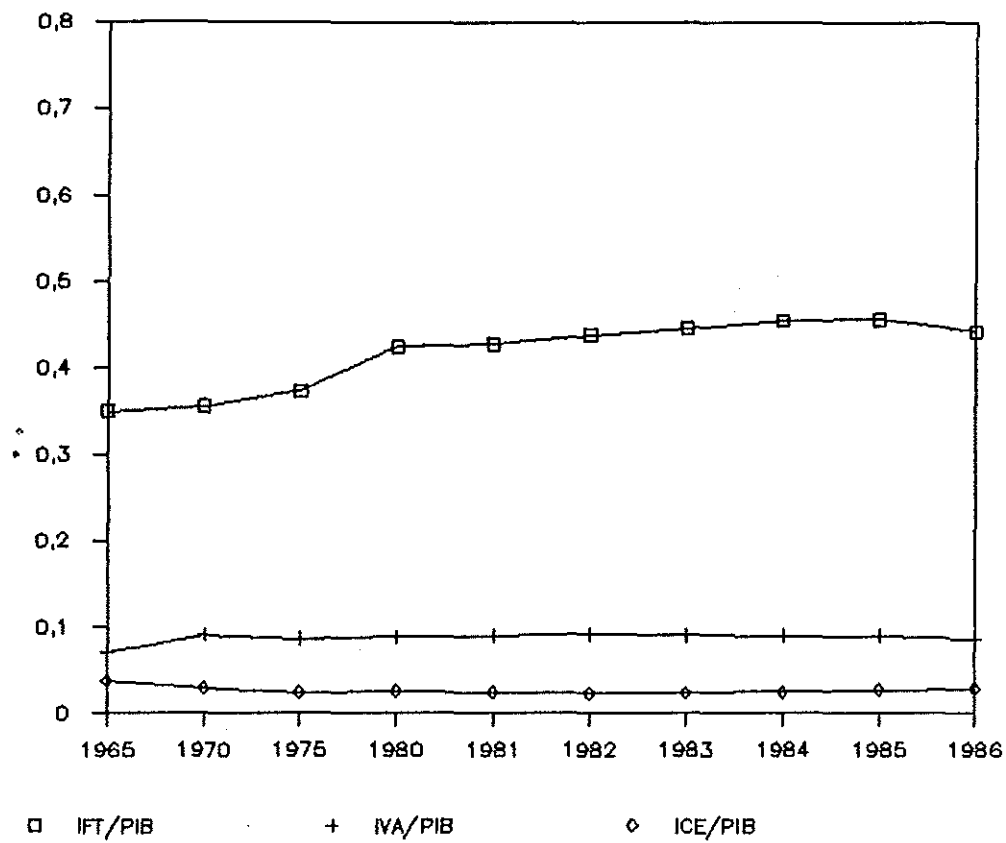


□ IFT/PIB

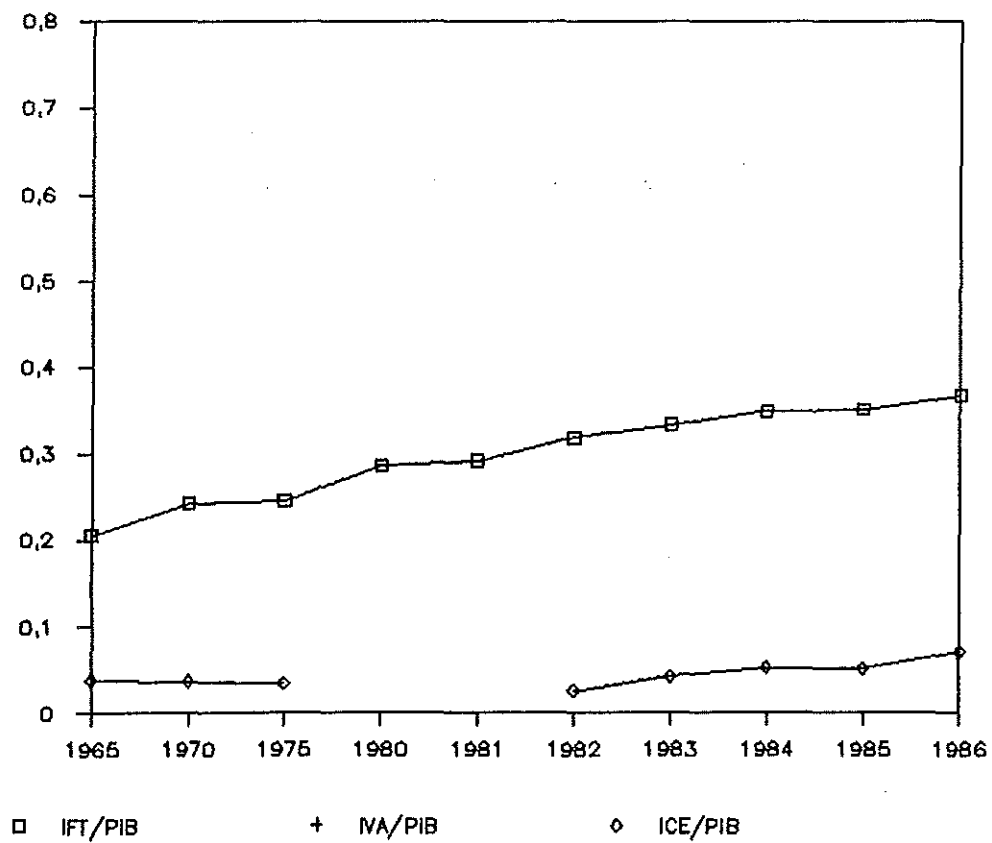
+ IVA/PIB

◇ ICE/PIB

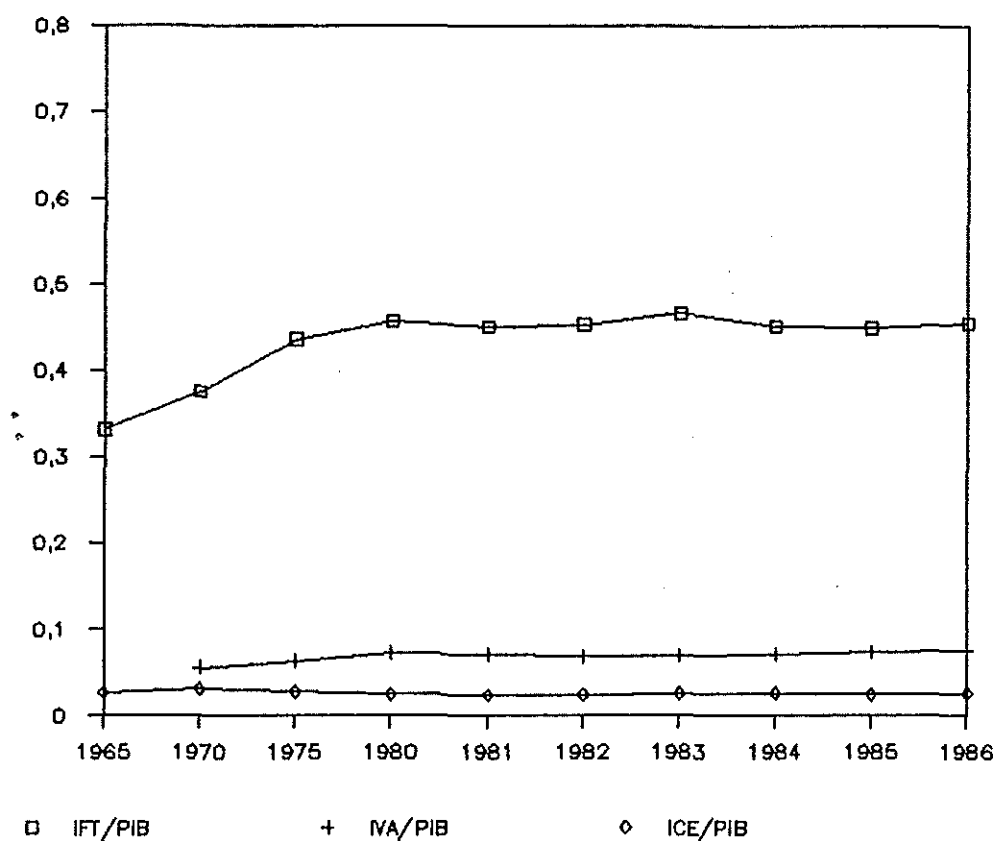
FRANCIA



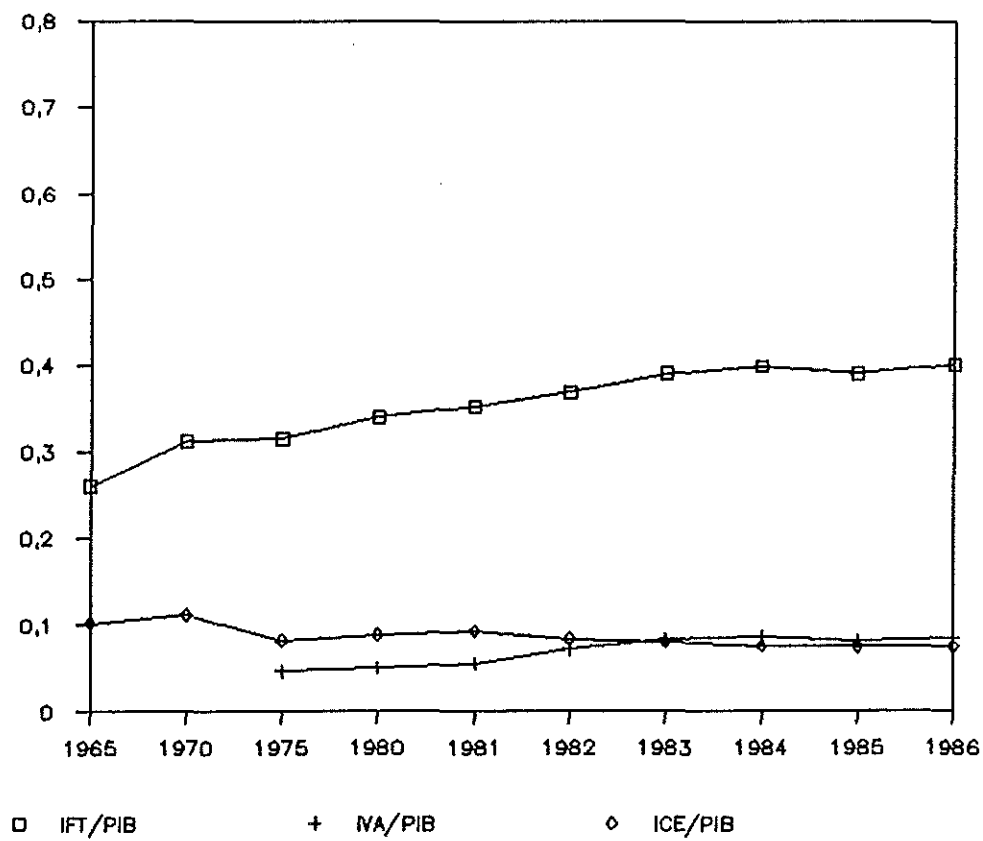
GRECIA



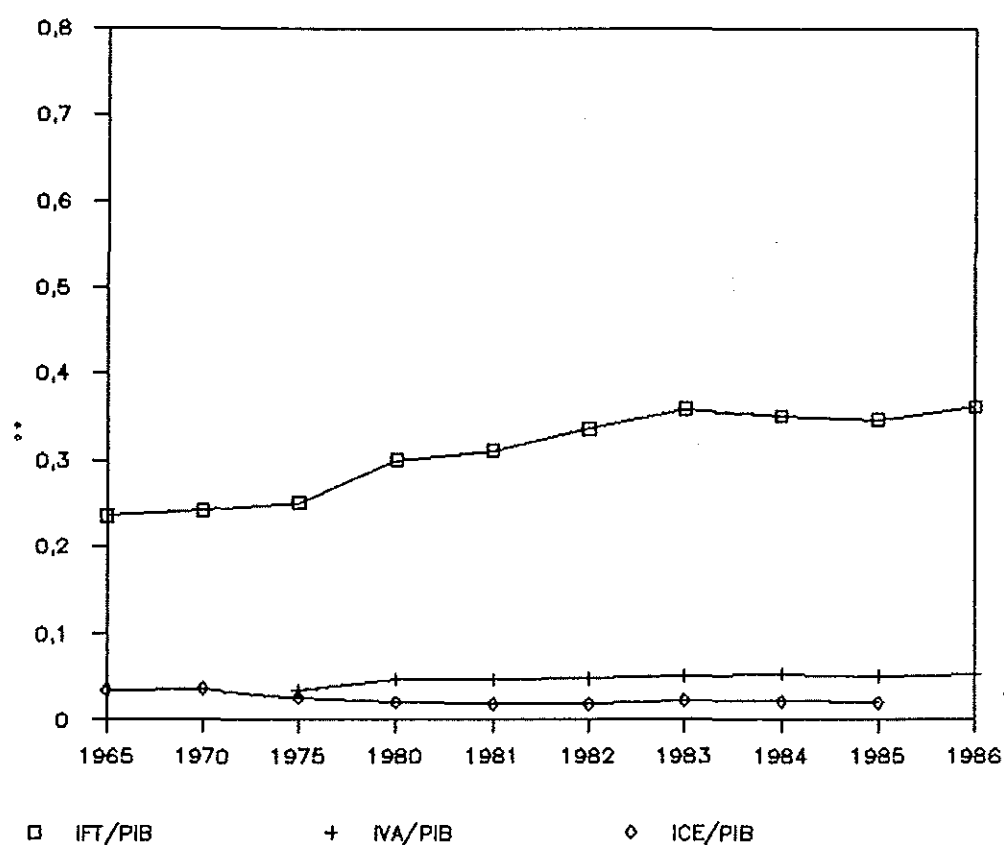
HOLANDA



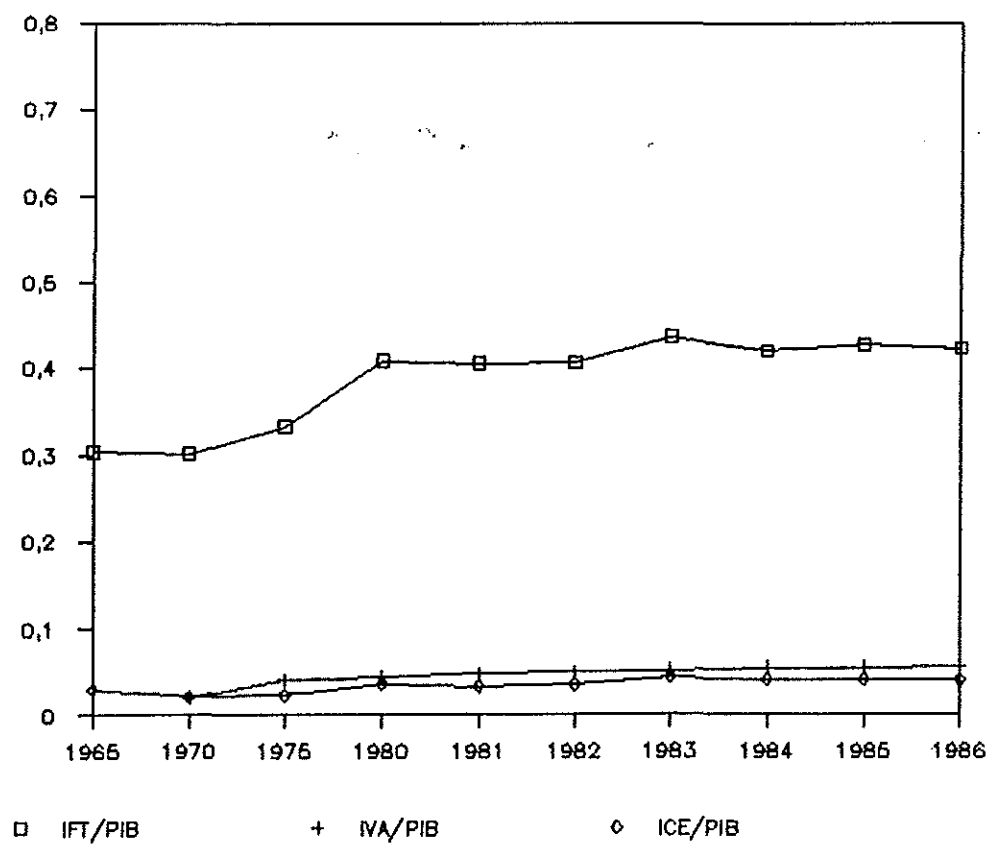
IRLANDA



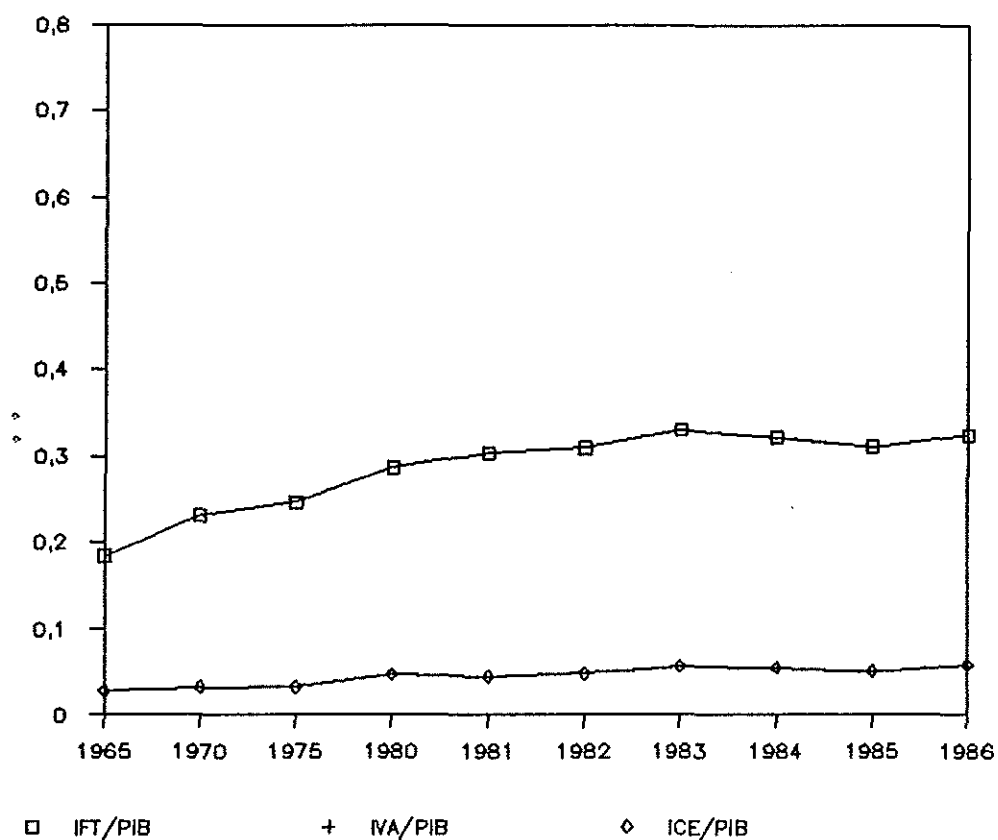
ITALIA



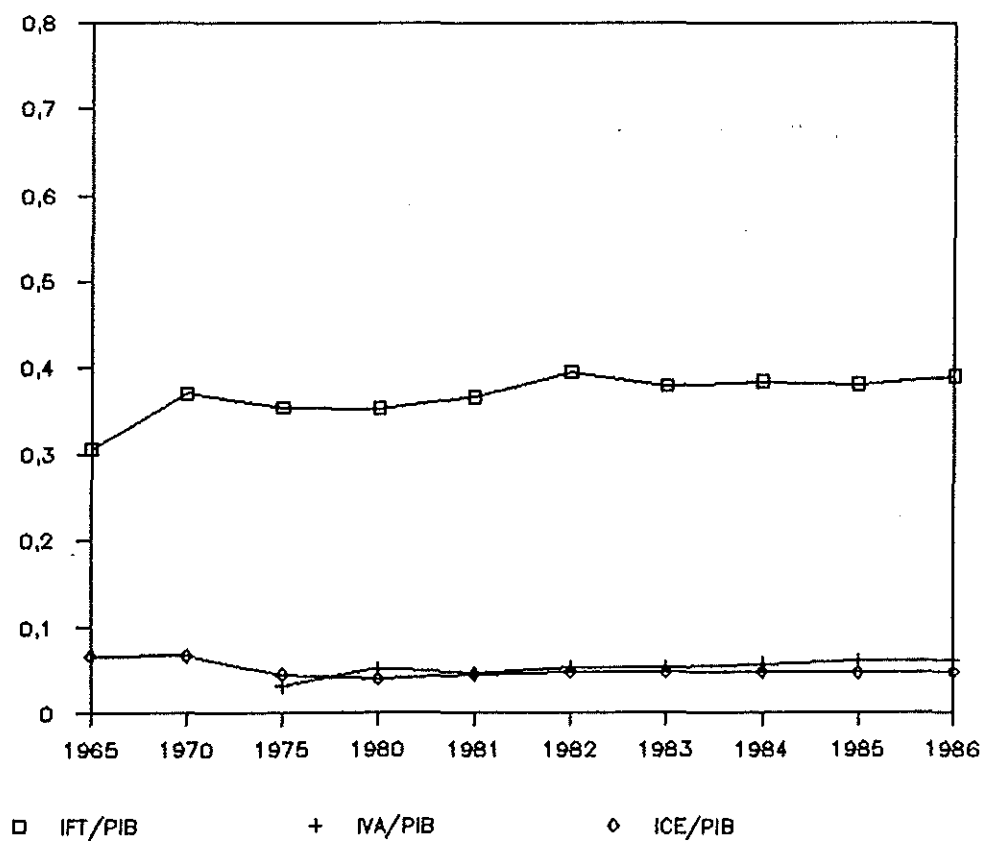
LUXEMBURGO



PORTUGAL



REINO UNIDO



NOTAS

1. El TCEE se divide en cuatro partes, además de la primera que trata de los principios y la última que trata las disposiciones generales y finales, en las que se desarrollan los siguientes temas: en primer lugar, se trata de la circulación de mercancías, de la agricultura, de la libre circulación de personas, servicios y capitales y de los transportes; en segundo lugar de las normas sobre la competencia las disposiciones fiscales y la aproximación de legislaciones, de la política económica, unión monetaria y política comercial y de la política social, del Banco Europeo de Inversiones de la investigación y del medio ambiente; en tercer lugar de la relaciones con países y territorios que mantienen relaciones especiales con distintos países miembros; y, en cuarto lugar, de la instituciones comunitarias.

2. La implantación del IVA en los distintos países se ha sucedido en el siguiente orden: Francia 1954, Alemania 1968, Holanda 1969, Luxemburgo 1970, Bélgica 1971, Irlanda 1972, Italia 1973, Reino Unido 1973, Dinamarca 1973, Portugal 1986, España 1986, Grecia 1988.

3. La evolución del comercio intracomunitario se podría dividir para su estudio básicamente en tres etapas: una primera, de crecimiento, una segunda de estancamiento y una tercera en que debería de aumentar el número de intercambios hasta la liberalización completa del comercio.

En la primera fase, que iría desde 1957 hasta 1973, los intercambios intracomunitarios de los 12 países miembros de la comunidad europea aumentaron pasando de suponer un 35% del total de sus exportaciones hasta alcanzar el 55% del total. En la segunda fase, coincidiendo con el periodo de la crisis económica en que se ha aumentado la protección comercial se ha producido un estancamiento con ligeras oscilaciones en torno al 55 % del total de las exportaciones. Esta tendencia junto a la ausencia de iniciativa común ha dado lugar a actuaciones individuales por países que han reforzado la existencia de otras barreras y obstáculos.

4. Muchos procedimientos fronterizos generales como verificación de licencias para el transporte, controles sanitarios y otros no están realmente ligados a los intercambios; las cuotas entre algunos países o los montantes compensatorios afectan a sectores específicos o tipo de relaciones comerciales o son simplemente por comodidad. Además, los controles fiscales exigen también un trámite administrativo.
5. Un buen punto de partida para el análisis de los problemas de creación del mercado único puede ser el estudio Nerb (1987) de la Comisión de las C.E. en donde se recogen los resultados de una encuesta sobre 11.000 empresas acerca de los obstáculos más importantes que aprecian los directores de estas empresas distribuidas en doce países comunitarios. Estas se pueden clasificar siguiendo la ordenación ofrecida en la revista *Economie Européenne* (1988, pag. 46) por orden decreciente de importancia: 1) Normas y reglamentos técnicos. 2) Barreras administrativas. 3) Formalidades fronterizas. 4) Reglamentación sobre el transporte de mercancías. 5) Discrepancias en el I.V.A.. 6) Reglamentaciones propias del mercado de capitales. 7) Restricciones en materia de mercados cautivos en mercados públicos. 8) Aplicación del derecho comunitario.
6. Los problemas de su aplicación eran evidentes y el fraude posible elevado. Las grandes divergencias en materia de IVA en cuanto a tipos de gravamen y ámbito de aplicación, dificultarían su control. Los problemas con los ICEs son diferentes pues al gravarse su fabricación o subsidiariamente a la salida de los depósitos fiscales para su consumo, el problema de los trámites fronterizos es más sencillo ya que bastaría con interconectar los regímenes nacionales de aplicación del impuesto para que desde el centro de fabricación en lugar de ir al depósito fiscal del país de origen fuera directamente al depósito fiscal del país de destino donde se aplicaría la fiscalidad propia al igual, que se hace con los productos de fabricación nacional. Con ello se simplificarían en buena medida no solo los controles fronterizos sino los mecanismos de compensación que no serían necesarios excepto en el caso de que el depósito fiscal estuviera

en un país y el producto se llevara a otro país. En este último caso habría problemas fronterizos equivalentes al IVA, con los consiguientes problemas de compensación de la recaudación. El problema del control de mercancías es diferente al del control de personas tanto por lo que se refiere a los controles físicos como en lo que se refiere a los controles fiscales. El primero, es de gran envergadura y las propuestas de solución del mismo arrastraran al del control personal en lo referente a la fiscalidad. Los controles fiscales en la actualidad llevan sin duda un trámite burocrático que en buena medida es un obstáculo más. Por ello, dadas las dificultades y los obstáculos que representa el hecho de realizar estos trámites en las mismas fronteras físicas de los países, la Comisión propuso ya en el Libro Blanco, como una primera fase, desplazar estos trámites y otros a puestos aduaneros en el interior de los países, y dejar el problema reducido a la armonización de la imposición indirecta.

La aproximación de legislaciones en relación a los temas de seguridad nacional, de control de la inmigración y otros, podría contribuir al final de los controles físicos de personas en fronteras. La aproximación de las normas técnicas de producción y la homologación de calidades y productos reduciría los obstáculos que sufren muchas empresas. La sustitución del principio de destino por el principio de país de origen en el comercio intracomunitario a la vez que se armoniza la imposición indirecta liberará en gran medida los intercambios comerciales. Otros controles fronterizos como los estadísticos no serían difíciles de suprimir.

7. En el Acta Unica, además, se establece la mayoría cualificada para: la modificación de aranceles (art. 28), la toma de medidas reglamentarias o directivas en relación con la libre circulación de trabajadores (art. 49), la liberalización del mercado de capitales (art. 70), las disposiciones de navegación marítima y aérea (art. 84) y para la aproximación de disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los estados miembros que tengan por objetivo la creación del mercado interior. Pero exceptúa de la regla de la mayoría cualificada las disposiciones relativas a la libre circulación de personas ni a las relativas a los derechos e intereses de los trabajadores por cuenta ajena" (art. 100A).
8. El Artículo 99 del TCEE según la reforma del Acta Unica dice: "El consejo, por unanimidad, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior en el plazo previsto en el artículo 8 A(16)."
10. Los impuestos específicos se caracterizan porque recaen sobre productos cuya distribución está muy controlada, el gravamen se exacciona normalmente a la salida de los depósitos fiscales para su distribución y venta al consumidor. Cuando se exporta se suspende temporalmente la aplicación del impuesto nacional y se anula cuando se certifica en la frontera su destino a la exportación. Posteriormente se aplica el impuesto del país importador bien a la entrada en el país o tras su destino en un depósito fiscal a la salida de este para su consumo final.
11. La base imponible para el impuesto ad valorem es el precio máximo de venta al público que podrá fijar el gobierno mientras que para el impuesto específico es el número de cigarrillos.

Anexo I.

- El 17 de junio de 1981 la Comisión dio una llamada de atención al presentar un comunicado sobre "el estado del mercado interior" (COM(81) 313, 17.06.81) del que se hicieron eco los Jefes de Estado y de Gobierno en su reunión de 29 y 30 de junio del mismo año (Boletín de las Comunidades Europeas nº 6 1981, punto 1.1.6) pero no tuvo una gran trascendencia.
- El 12 de noviembre de 1982 la Comisión emitió un nuevo comunicado sobre "el relanzamiento del mercado interior" (COM(82) 735, 12.11.82). En esta ocasión se motivó al Consejo a que en su reunión de Copenhague en diciembre de ese año propusieron "adoptar una Decisión a más tardar a finales de marzo de 1983, sobre las medidas prioritarias propuestas por la Comisión para reforzar el mercado interior" (citado en COM(85) 310 final).
- El 24 de febrero de 1983 la Comisión emitió un informe acerca de "La valoración del funcionamiento del mercado interior" (COM(83) 80, 24.02.1983) donde se puso en evidencia, que las iniciativas individuales de los gobiernos de los países miembros tenían repercusiones negativas. Desde 1983 se empezaron a tomar los problemas y detalles técnicos desde una perspectiva amplia por el nuevo Consejo del "Mercado interno". El impulso de Copenhague y del nuevo Consejo dio nuevas esperanzas sobre la creación del futuro mercado común.
- En marzo de 1984 el Parlamento adoptó una resolución sobre el mercado interior basado en el profundo informe de Moreau y Von Wogau (Doc. I-32/84, 26.03.84). En junio la Comisión presentó un Programa de Consolidación (COM(84) 305, 13.06.84) reclamando la supresión de los controles intracomunitarios en las fronteras en el plazo de 18 meses, que más tarde se superaría y sustituiría por el Libro Blanco.
- En la reunión de Fontainebleau de junio de 1984 se solicitó el estudio de las medidas que permitieran conseguir en breve plazo "la supresión de todas las formalidades policiales y aduaneras en las fronteras intracomunitarias para la circulación de personas" (COM(85) 310 final).
- En la reunión de Dublín de diciembre de 1984, el Consejo convino en adoptar medidas para completar el mercado interior" (COM(85) 310 final).
- El 14 de enero de 1985 Jacques Delors en su discurso al Parlamento incluyó la idea de la eliminación de fronteras internas para 1992. La aceptación de este reto llevó al comisario Lord Cockfield a la elaboración en un espacio de tiempo muy breve del Libro Blanco (COM(85) 310, 9.09.86).
- Y en la reunión de Bruselas de 29 y 30 de marzo de 1985, el Consejo Europeo propuso llevar adelante "acciones dirigidas a la realización, desde el presente hasta 1992, de un gran mercado único como consecuencia del cual se cree un entorno más propicio para el estímulo de la empresa, de la competencia y de los intercambios; le invitó a la Comisión a adoptar a tal efecto, antes de su próxima sesión un programa detallado acompañado de un calendario preciso."
- Finalmente la Comisión propuso un conjunto de acciones y normas para "La Consecución del Mercado Interior" publicado en la Serie documentos de las Comunidades COM(85) 310 final (Bruselas 9 septiembre 1986), conocido como "Libro Blanco de la Comisión para el Consejo", y también como Informe Cockfield.
- En el Consejo de junio del 1985 Los Jefes de Estado y de Gobierno aprobaron en Milán los puntos esenciales del Libro Blanco y se creó un grupo compuesto por los máximos responsables para examinar las propuestas de la Comisión, que en el año siguiente llegó a la conclusión de que el

grupo de medidas propuestas debería de permitir el buen funcionamiento del mercado interior sin controles en frontera o trámites de importación/exportación.

- En abril de 1987 la Comisión recibió un nuevo impuesto a través del informe "Eficacia, estabilidad e igualdad" (Documento de la Comisión II/49/87, abril 1987) en el que se afirmaba la necesidad de eliminar las fronteras fiscales.
- En junio de 1987 se ratificó el Acta Unica Europea con lo que el gran mercado interior adquiriría carta de legalidad y se fijaba su realización antes del 31 de diciembre de 1992.

:

INDICE DE LAS PRINCIPALES DISPOSICIONES DEL DIARIO OFICIAL SOBRE EL IVA

<u>Diario Oficial</u>	<u>Fecha de expedición</u>	<u>Asunto que trata</u>
D.O. Nº 071	14 abril 1967	Primera directiva aplicación del IVA.
D.O. Nº --	- -- 1967	Segunda directiva de modificación del IVA.
D.O. NºL 115	18 mayo 1968	Método cálculo tipos IVA.
D.O. NºL 320	20 diciembre 1969	Tercera directiva de armonización del IVA.
D.O. NºL 283	24 diciembre 1971	Cuarta directiva sobre introducción IVA en Italia.
D.O. NºL 162	18 julio 1972	Quinta directiva sobre introducción del IVA en Italia.
D.O. NºL 145	13 junio 1977	Sexta Directiva sobre sistema común del IVA.
D.O. NºC 26	- --- 1978	Propuesta de Séptima Directiva de IVA sobre arte y otros.
D.O. NºL 194	19 julio 1978	Novena Directiva de armonización del IVA.
D.O. NºC 136	- --- 1979	Sobre obras de arte y otros bienes.
D.O. NºL 331	27 diciembre 1979	Octava Directiva sobre modalidades devolución IVA a no residentes.
D.O. NºL 090	3 abril 1979	Undécima Directiva IVA sobre departamentos franceses de ultramar.
D.O. NºC 171	- --- 1980	Sobre IVA a profesionales.
D.O. NºC 31	- --- 1980	De exención del IVA en barcos, aviones, Internacionales.
D.O. NºL 015	19 enero 1983	Sobre una medida de excepción a un convenio italo-suizo.
D.O. NºC 223	- --- 1982	Sobre procedimientos devolución IVA.
D.O. NºL 105	23 abril 1983	Sobre delimitación de exenciones del IVA a la importación.
D.O. NºC 196	- --- 1983	Sobre procedimientos de devolución del IVA.
D.O. NºL 181	6 julio 1983	Sobre una medida de excepción a un convenio germano-luxemburgués.
D.O. NºL 287	30 octubre 1983	Sobre una excepción a Francia sobre la aplicación IVA en el sector juegos.
D.O. NºL 360	23 diciembre 1983	Decimoquinta Directiva sobre demora de la implantación del IVA en Grecia.
D.O. NºC 55	- --- 1984	Sobre armonización IVA profesionales.
D.O. NºL 208	3 agosto 1984	Décima Directiva sobre el IVA en el arrendamiento de bienes corporales.